

Trabajo Fin de Grado

Competencia fiscal e impuesto de sociedades: Análisis para España e Irlanda de la propuesta de reforma BICCIS

Autora

Lydia Ramos Lapesa

Director

Miguel Ángel Barberán Lahuerta



Grado en Administración y Dirección de Empresas
Facultad de Economía y Empresa

2013-2014

RESUMEN

El presente trabajo se centra en analizar la competencia fiscal generada como consecuencia inevitable de la convivencia de diferentes sistemas fiscales y distintos tratamientos que recibe el impuesto de sociedades en los diferentes países de la Unión Europea. Esta conducta competitiva ofrece incentivos de localización para las empresas en los países con sistemas fiscales más laxos causando efectos desfavorables sobre la recaudación y la libre asignación de recursos productivos. Para solventarlo, la Comunidad Europea sugiere la aplicación de una base imponible común consolidada para el impuesto sobre sociedades. El estudio llevado a cabo pretende analizar los efectos derivados de la aplicación de esta propuesta; para ello, se ha efectuado un análisis desde un punto de vista macro a través de una simulación por países y otro desde un punto de vista micro a través del caso comparado de Irlanda y España.

1

ABSTRACT

This paper is focused on analyzing tax competition given by the different tax systems affecting the corporation tax in each country of the European Union. This competitive behaviour provides location incentives for companies located in states with rather flexible tax law. To avoid further movement to those countries and therefore risking an uneven distribution of the revenue. The European Community provide a solution, the application of a common consolidated tax base for corporation tax, which should settle the given differences. This study analyze the repercussions of implementing this proposal, therefore having examined a macro perspective by use of a simulation including almost all countries and a micro perspective by evaluating the differences between Ireland and Spain and giving assumptions about a possible outcome.

Competencia fiscal e impuesto de sociedades: Análisis para España e Irlanda de la propuesta de reforma BICIS
Grado en Administración y Dirección de Empresas

Autora: Lydia Ramos Lapesa

Director: Miguel Ángel Barberán Lahuerta

TABLA DE CONTENIDOS

INTRODUCCION.....	4
CAPITULO I: COMPETENCIA FISCAL.....	5
CAPITULO II: EL IS EN UN ENTORNO INTERNACIONAL	8
2.1. COMPARACION ENTRE PAISES.....	9
2.1.1. Tipo impositivo.....	9
2.1.2. Rentas exentas	11
2.1.3. Gastos deducibles	13
2.1.4. Incentivos.....	14
2.1.5. Doble imposición.....	15
2.2. RECAUDACIÓN COMPARADA DEL IS	17
2.2.1. Recaudación del IS respecto al resto de ingresos públicos.....	17
2.2.2. Recaudación por Impuesto s/ Sociedades en relación al PIB	18
2.3. EL FUTURO DEL IS EN LA UE: LAS POLÍTICAS DE ARMONIZACIÓN (BICCIS) .	19
2.4. BICCIS Y EL CASO DE IRLANDA.....	21
CAPITULO III: EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN ESPAÑA.....	21
3.1. ANTECEDENTES	22
3.2. CARACTERISTIVAS	22
3.2.1. Aspectos generales	22
3.2.2. Tipos impositivos.....	23
3.2.3. Bonificaciones y deducciones.....	24
3.2.4. Liquidación del impuesto.....	25
3.3. INGRESOS TRIBUTARIOS E IMPUESTO S/ SOCIEDADES.....	26
3.3.1. Impuesto s/ sociedades y la estructura tributaria española	26
3.3.2. Recaudación por IS respecto al PIB.....	27
3.3.3. Rendimiento por IS y tamaño de empresas.....	28
3.3.4. Rendimiento por IS y fuentes de renta.....	28

3.3.5. El IS y las CCAA	29
3.4. REFORMA FISCAL PARA 2015 Y EL IS	30
CAPITULO IV: EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN IRLANDA	32
4.1. DISPOSICIONES GENERALES	32
4.2. RECAUDACIÓN	34
4.2.1. Evolución de la estructura tributaria en Irlanda.....	34
4.3. ALGUNOS CASOS DESTACADOS	36
4.3.1. Google.....	36
4.3.2. Microsoft.....	37
4.3.2. Apple.....	37
CAPITULO V: SIMULACIÓN DE LA PROPUESTA BICCIS	38
5.1. HOMOGENEIZACIÓN IMPOSITIVA A PARTIR DE BICCIS	38
5.1.1. Recolección de datos.....	38
5.1.2. Fórmula de reparto	39
5.1.3. Efectos de la propuesta BICCIS.....	40
5.2. Una aplicación para el caso de España e Irlanda	41
5.2.1. Propuesta de los escenarios de partida	41
5.2.2. Escenario 1: Beneficio en España, tributación en Irlanda.....	43
5.2.3. Escenario 2: Beneficio en Irlanda, tributación en España	44
5.2.4. Análisis de los resultados obtenidos	44
CONCLUSIONES.....	47
BIBLIOGRAFIA	49
ANEXOS	52

INTRODUCCION

En un entorno de internacionalización global como en el que nos encontramos, tanto empresas como países no pueden evitar verse afectados por las sinergias que les rodean. La competencia fiscal es un hecho actual pero no nuevo que conviene ser estudiado y analizado con el propósito de encontrar soluciones que impidan la libre asignación de recursos con un propósito distinto al puramente económico. No obstante, en la actualidad esos problemas están por resolver, un ejemplo de ello son los paraísos fiscales o el caso de algunos países con políticas próximas a ellos, como Irlanda en el ámbito del impuesto sobre sociedades. Así se están implementando políticas que pretenden corregir esta competencia desleal por ser perjudicial para el sistema y el conjunto de países.

Este trabajo supone una reflexión entorno a este tema. El primer gran bloque, pretende definir donde se fundamenta la competencia fiscal y comprender de manera más específica la situación del IS a nivel internacional centrándonos especialmente en el caso español, por ser el más cercano a nosotros, y en el caso irlandés, por ser uno de los más beneficiados de esta situación competitiva. La segunda parte consiste en analizar el impacto que supondría para países y empresas la implantación de una base imponible común consolidada sobre el impuesto sobre sociedades (BICCIS).

Así mismo, esta investigación nos permite conocer el IS a nivel internacional, y analizar sus diferencias. De este modo, podemos apreciar por qué se genera competencia fiscal y qué medidas se están pensando llevar a cabo para corregir esas desigualdades con el fin de alcanzar un mercado único y una mayor homogeneidad en el entorno europeo. Este trabajo permite además entender el rechazo generalizado ante una de las propuestas de la Comisión Europea para la armonización de bases y muestra cómo se verían afectados los países y las empresas que ahora disfrutan de los incentivos que los vacíos legales les proporcionan. El trabajo concluye con una aplicación práctica de la propuesta BICCIS donde se distinguen igualmente dos simulaciones, una macro y otra micro, que pretenden anticipar los efectos de la propuesta BICCIS para el caso de España e Irlanda.

CAPITULO I: COMPETENCIA FISCAL

El contexto económico en el que hoy nos encontramos tiene poco que ver con aquel en el que las decisiones soberanas de los países se tomaban sin consideración de las circunstancias del entorno. Hoy en día, la globalización y las políticas de integración condicionan las decisiones de los Estados en todos los ámbitos, incluida la política fiscal. Como consecuencia, esas decisiones determinarán las decisiones de los agentes económicos y entre estas, el emplazamiento final de los beneficios empresariales, que más tarde serán gravados de acuerdo a las directrices establecidas en cada país¹.

El intervencionismo puede inducir a los órganos decisores, como son en este caso los Estados, a imponer políticas fiscales dirigistas que influyan en las elecciones que tomarán las empresas generando entre ellas competencia fiscal. Este proceso provoca importantes disfunciones en el funcionamiento de la Hacienda Pública. Con el objetivo de conseguir crear y mantener un entorno ideal libre de competencia fiscal desleal Neumark (1994) define como debería ser el ideal de un sistema fiscal racional y para ello determina diferentes principios; entre los que destaca el principio antidirigista y de neutralidad fiscal. Este primero dice que se debe evitar la intervención en la economía de mercado cuando dicha intervención pueda perjudicar a determinados sectores o industrias. El segundo pretende recordar la neutralidad que los principios de la imposición deberían seguir, siendo objetivos y persiguiendo objetivos comunes y no individuales de cada país. Además, por lo que se refiere al impuesto sobre sociedades dentro de este sistema fiscal ideal, mantiene que las obligaciones tributarias deberían ser generales y no contemplar prácticamente excepción alguna. Incluso argumenta que, el tipo impositivo debería ser fijado unitariamente para todas las sociedades sometidas a tributación.

De la misma forma, Griffith y Klemm (2005) apuntan que uno de los mejores indicadores para la medición de la competencia fiscal es el impuesto sobre sociedades. Debido a que son las empresas las que pueden deslocalizar bases o actividades con el fin de obtener condiciones fiscales más ventajosas, dado que de entre todos los impuestos que pagan las empresas el impuesto sobre sociedades es el más relevante.

La Hacienda Pública diferencia dos clases de competencia fiscal. Por un lado la competencia fiscal sana, que se basa en la eliminación de las ineficiencias que impidan

¹ CORDÓN EZQUERRO, T. (2007). “Manual de fiscalidad internacional”, *Instituto de Estudios Fiscales*.

un adecuado desarrollo de la actividad económica y el aumento de la neutralidad en los diferentes sistemas fiscales. Por otro lado está la competencia fiscal perjudicial. Esta se genera cuando se fuerzan las diferencias entre las condiciones tributarias con el fin de atraer rentas. Dentro de estas prácticas se pueden englobar, por ejemplo, los paraísos fiscales o la tendencia a valorar de forma más ventajosa las rentas de no residentes respecto a las de los residentes. Dado que la tributación es una de las principales vías de financiación que posee la Hacienda Pública es francamente alarmante el hecho de que, según estima la OCDE, una décima parte de la economía a nivel mundial pase por paraísos fiscales quedando, por tanto, prácticamente anulada la recaudación derivada de esos beneficios.

Con el fin de erradicar o al menos disminuir este tipo de competencia, tanto la OCDE como la UE han desarrollado diferentes prácticas, entre ellas cabría destacar la creación del Código de Conducta (Véase Anexo I). Existen así mismo numerosos trabajos sobre la homogeneización del impuesto sobre sociedades, por ejemplo, a través de la armonización de bases como se explicará más adelante a través de la propuesta de ley BICCIS.

La investigación sobre esta materia, como explica Boulais (2006), distingue distintas vías a través de las cuales se lleva a cabo la competencia fiscal. Estas son a través de:

1. Tipo impositivo

Es la más fácil de ver, y cuya información es más accesible, es importante diferenciar entre las tasas legales y las efectivas, ya que las segundas son las que finalmente se van a aplicar. Esto es especialmente relevante en las multinacionales, ya que cuanto mayor tamaño tiene la empresa, mayor es la diferencia entre la tasa legal y la efectiva.

2. Base imponible

La determinación de la base imponible será diferente en cada país dependiendo de lo que el Estado haya determinado como ingreso o gasto deducible. De tal manera que lo que se incluye en un país como ganancia en otro puede estar exento de gravamen, generando así una mella donde brota la competencia fiscal. Para solventar este problema la comunidad europea ha optado por la armonización de las bases imponibles de los

Estados miembros de la Unión Europea, ya que las consideran más accesibles que una armonización por la vía de los tipos impositivos, esta propuesta de ley se estudiará con más detenimiento más adelante.

3. Control tributario

Consiste en la fiscalización o auditoración comparada entre distintos regímenes. Esta ineficiencia resulta ser otra oportunidad para generar competencia fiscal. Las empresas lo incluyen en su plan de estrategia de localización, sintiéndose más atraídas por los emplazamientos con menos rigidez en el control fiscal y más opacidad tributaria o por los emplazamientos donde a pesar de existir un fuerte control el Estado brinda la posibilidad de protección siempre que el problema se exponga desde el principio.

4. Amnistía tributaria

Esta es una práctica utilizada por los propios países con el fin de evitar la competencia fiscal desfavorable aunque no siempre se consigue el objetivo previsto. La amnistía tributaria consiste en gravar los beneficios que se repatrian a su país de origen a una tasa inferior aunque hayan sido generados fuera, de tal modo que se crean incentivos empresariales para que el Estado del que provengan las empresas puedan beneficiarse de los tributos de estas.

5. Zonas grises

Se podrían definir como zonas grises aquellas donde no existe una transparencia total o donde sistemas tributarios autónomos ofrecen ventajas especiales. Entre ellos caben ser señalados los impuestos locales, por su dificultad para ser analizados y comparados a nivel internacional por su heterogeneidad. Un ejemplo local de ello sería el caso de Navarra y el País Vasco como se expone brevemente en el capítulo referente al impuesto sobre sociedades en España. Se englobarían también aquí, las contribuciones sociales o la tributación de los patrimonios por las mismas razones.

En cualquier caso no podemos dar al proceso de competencia fiscal una valoración completamente negativa, se podría afirmar que la competencia fiscal posee una consecuencia dicotómica. Desde un punto de vista benevolente, gracias a la competencia fiscal, se genera por un lado una obligación estatal de revisar las políticas fiscales con el fin de mejorar los aspectos que puedan atraer la inversión extranjera y por otro la necesidad de perseguir una administración más eficiente de los recursos públicos. Sin

embargo, la competencia fiscal cuando pasa a ser competencia desleal o perjudicial se convierte en un problema que se genera por el interés de conseguir atraer la localización de las rentas de un mayor número de empresas y el miedo a perder la posible recaudación de las rentas generadas por empresas propias al deslocalizarse.

En definitiva, tal y como afirma Griffith y Klemm (2005) uno de los mejores métodos de medición y estudio de la competencia fiscal pasa por estudiar la funcionalidad del impuesto sobre sociedades (IS en adelante), lo que vamos a abordar a continuación relacionándolo con el contexto de integración europeo.

CAPITULO II: EL IS EN UN ENTORNO INTERNACIONAL

Una buena forma de conocer mejor los nichos donde se fundamenta la competencia fiscal sería el conocimiento y estudio comparado de los regímenes fiscales entre los integrantes en la Unión Europea. El funcionamiento de este como un espacio de libre circulación de personas, mercancías y capitales requiere una aproximación cada vez más estrecha de los sistemas económicos, bancarios, monetarios y fiscales, siendo el impuesto sobre sociedades una de las variables clave que afectan a la generación de riqueza y la localización de inversiones en los distintos territorios.

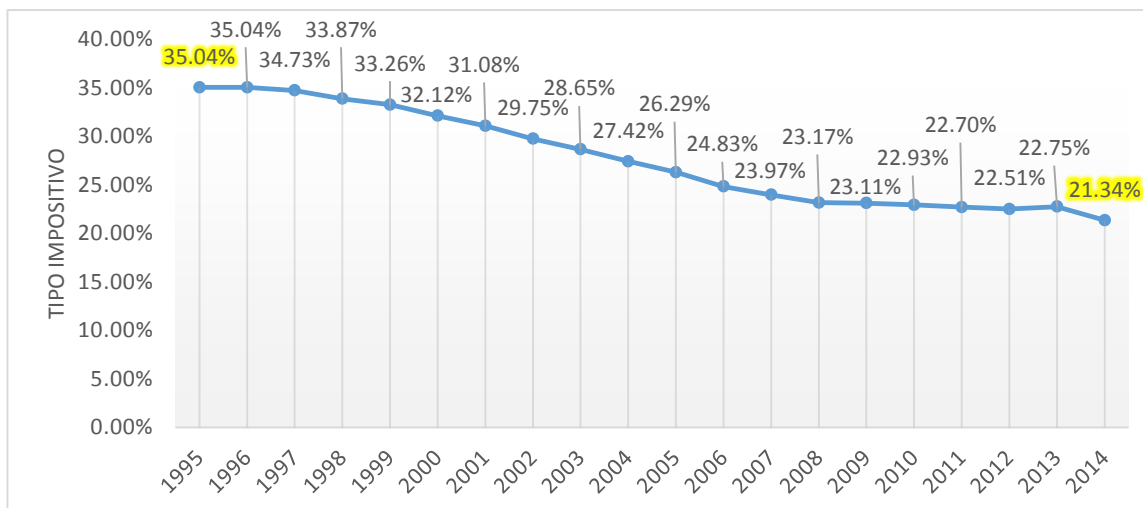
Las características propias de la Unión Europea, y la existencia de los diferentes sistemas fiscales han hecho que la competencia fiscal aumente. Como consecuencia, los tipos nominales implicados se han visto afectados a la baja, lo que explica que en promedio desde hace 20 años hasta ahora se hayan reducido a casi la mitad como muestra el gráfico 2.1. Aun así, los esfuerzos de la comunidad Europea por mantener una cierta homogeneidad de tipos van dando sus frutos a excepción del caso de Irlanda que se comentará más adelante.

Para estudiar el caso concreto del impuesto sobre sociedades en el ámbito de la Unión Europea (UE en adelante) hemos decidido realizar un estudio en el que hemos seleccionado una muestra representativa de 10 países. Estos son: Alemania, Austria, Bélgica, España, Finlandia, Francia, Grecia, Irlanda, Italia y Suecia.

En el gráfico 2.1, se puede apreciar la evolución del tipo impositivo medio de la Unión Europea de los 25 en un horizonte temporal que abarca desde 1995 hasta el 2014. Como se ha señalado anteriormente la progresiva evolución a la baja posiciona el tipo

impositivo medio actual 13.5 puntos porcentuales por debajo del que existía en 1995, con una tendencia que solo se ha ralentizado en el último año.

Gráfico 2.1. Evolución del tipo impositivo medio por IS de la UE-25 (1995-2014)



Fuente: Elaboración propia a partir de Eurostat 2005 y www.kpmg.com

2.1. COMPARACION ENTRE PAISES

Con el fin de estructurar nuestro análisis vamos a llevar a cabo una comparación entre países. En la siguiente tabla comparativa hemos seleccionado 10 países de los 15 integrantes en la Unión Europea de los 15 y seis aspectos fiscales representativos como son: el tipo vigente en cada uno de ellos y sus características particulares, los gastos deducibles que ofrecen, que rentas se consideran exentas, los incentivos que recogen sus leyes fiscales, y si existen leyes referentes a la doble imposición. De este modo se pretende acotar la amplitud y complejidad que conllevaría un estudio de los 28 integrantes actuales de la Unión Europea para obtener una visión más reducida pero suficientemente representativa del marco comunitario. Con carácter general para el resto del estudio se seguirá el mismo criterio. El manual base del que se ha extraído la información recogida en este capítulo es el *European Tax Handbook 2013*.

2.1.1. Tipo impositivo

En la siguiente tabla se recoge un resumen de los tipos impositivos generales correspondientes a los diez países seleccionados para el estudio, posteriormente se señalan las peculiaridades más relevantes de cada uno de ellos. Para un análisis más concentrado se han agrupado estos países en tres categorías según el grado de presión fiscal en cada uno de ellos.

Tabla 2.1. Tasas impositivas IS en 2014

PAÍS	TIPO IMPOSITIVO
Alemania	29.58%
Austria	25.00%
Bélgica	33.99%
España	30.00%
Finlandia	20.00%
Francia	33.33%
Grecia	26.00%
Irlanda	12.50%
Italia	31.40%
Suecia	22.00%
Media UE	21.34%

Fuente: *Elaboración propia datos KPMG.*

Entre los países con alta presión fiscal se encuentra España con un 30% como tipo teórico y también Bélgica, Francia e Italia. En Bélgica la tasa general del 33.99% podrá ser reducida progresivamente para empresas donde más del 50% pertenezcan a personas físicas. Esta tasa se podrá reducir mediante el “notional interest deduction” en un 2,63% (o un 3,13% para pequeñas empresas) que se realizará ajustando el capital social. Por lo tanto el tipo se quedaría en una media de un 24% o 27%. En el caso francés cuando el impuesto sobre sociedades exceda los 763.000€ el tipo general del 33.33% se verá incrementado en un 3.3% sobre sí mismo llegando a crecer como máximo hasta el 34.43%. Además, existen unas sobre tasas que se aplicarán a las empresas cuyo volumen de negocios supere los 250 millones de euros el tipo se les incrementará en un 10.7% hasta alcanzar un máximo tipo del 38%. Para la propiedad intelectual el tipo de gravamen es del 15%. Lo mismo ocurre con las pequeñas empresas cuya facturación no supere los 7.63 millones de euros, cuyos beneficios hasta los 38.120 € estarán gravados al 15%, además estas compañías estarán exentas del pago de la contribución social y la sobretasa nombradas anteriormente.

Dentro de la categoría de países con una presión fiscal media tenemos a Grecia, Alemania y Austria. En el caso alemán, como se observa en la tabla, el tipo general es del 29.58%. Este tipo de gravamen se forma a partir de: el impuesto sobre sociedades que es del 15% más un cargo solidario “solidarity surcharge” equivalente al 5.5% del impuesto nombrado. A lo que hay que añadirle una tasa local que varía de entre un 7% a un 17%, se debe tener en cuenta que esta tasa local no se puede deducir como gasto de la actividad.

En Austria el tipo impositivo general es del 25%. En Grecia, las sociedades que posean libros de contabilidad de doble entrada tributarán a un tipo del 26% hasta los 50.000€ y el resto a un tipo del 33% mientras que si no poseen libros de contabilidad de doble entrada todos sus ingresos estarán gravados al 26%. En Italia, la tasa general es del 31.4% para todas las empresas, es decir, 27.5% más un incremento ordinario del 3.9%. Sin embargo, las empresas que producen y distribuyen energía (tanto renovable como no renovable) están sujetas a un incremento del 6.5% (10.5% para los años 2010, 2011 y 2013) alcanzando el 38% de gravamen.

Dentro de los países con una baja presión fiscal tenemos a Suecia con un 22% seguida de Finlandia cuyo gravamen es del 20%, e Irlanda destacando sobre los demás ya que mantiene un tipo impositivo legal del 12,5% y que se estudiara con mayor profundidad más adelante.

2.1.2. Rentas exentas

La siguiente tabla muestra un resumen de las principales rentas exentas en el ámbito del impuesto sobre sociedades.

Tabla 2.2. Rentas exentas en el Impuesto de Sociedades

PAÍS	RENTAS EXENTAS
Alemania	- Reembolsos de capital. - Aumentos de capital. - Dividendos y ganancias de capital.
Austria	- Dividendos tanto extranjeros como nacionales. - Aportaciones de los accionistas.
Bélgica	- Ganancias de capital. - Dividendos.
España	- Dividendos.
Finlandia	- Aportaciones de capital.
Francia	- Dividendos - Ganancias de capital
Grecia	- Dividendos nacionales. - Intereses de bonos. - Intereses de préstamos. - Ganancias de capital.
Irlanda	- Dividendos nacionales. - Ingresos por explotación de bosques. - Ingresos provenientes de patentes. - Beneficios de empresas de nueva creación.
Italia	- Intereses de bonos públicos emitidos.
Suecia	- Dividendos entre empresas. - Aportaciones de capital por accionistas.

Fuente: Elaboración propia a partir de *European Tax Handbook 2013*.

Uno de los tipos de rentas exentas que más se repite entre estos países son los dividendos (excepto en Italia y Finlandia). En Alemania se considerarán ingresos exentos siempre que equivalgan al menos al 10% del capital social. En el caso Belga será deducible el 95% de los ingresos percibidos por ellos. Para Francia, la exención correspondiente a los dividendos dice que solo será aplicable a los grupos de empresas donde exista una matriz y unas subsidiarias, de esta forma, para que la exención se haga efectiva, la empresa matriz deberá poseer al menos un 5% de las participaciones de la subsidiaria y haberlas mantenido por al menos dos años.

Otro gran grupo serían las aportaciones de capital tanto para la formación como para el incremento de la reserva de capital las cuales estarán exentas en Alemania, Austria, Finlandia y Suecia. En el caso finés además los beneficios derivados de la revaloración de acciones y valores cuando son activos fijos estarán también exentos.

Destaca así mismo la situación de Italia donde los intereses de los bonos públicos emitidos antes del 20 de septiembre de 1986 están exentos de ser gravados por el impuesto sobre sociedades. Las ganancias de capital derivadas de participaciones para el caso belga y alemán.

En Grecia tanto los beneficios derivados de empresas registradas en otro país de la unión europea, los dividendos y otras distribuciones de capital de empresas residentes y de portafolios de sociedades de inversión. Los intereses de bonos del Estado y bonos emitidos por organizaciones de telecomunicaciones y compañías eléctricas y los intereses de préstamos concedidos por empresas extranjeras. Como las ganancias de capital derivadas de las ventas de acciones estarán exentos siempre que estén registrados en una reserva libre de impuestos.

Irlanda

Las principales rentas exentas en Irlanda son los dividendos nacionales, las rentas provenientes de la comercialización de los bosques irlandeses y los ingresos de patentes con un límite de 5 millones de euros. Respecto a los dividendos existen excepciones, en general los dividendos están exentos pero si esos dividendos proceden de una empresa que inmigre a Irlanda después del 2010 y quiere distribuirlos mientras está bajo el control irlandés, esa distribución si estará sujeta al impuesto. Los beneficios y ganancias de capital de las empresas de nueva creación que comiencen su ejercicio en 2009, 2010 o

2011 estarán exentos durante los tres primeros años siempre que sean iguales o inferiores a 40.000€, si se sitúan entre 40.000€ y 60.000€ serán gravados a un tipo muy reducido.

2.1.3. Gastos deducibles

Esta tabla resume las principales deducciones ordenadas por países como sintetización de la tabla elaborada previamente (Véase Anexo II).

Tabla 2.3. Principales deducciones en el Impuesto sobre sociedades

	GASTOS	
	DEDUCIBLES	NO DEDUCIBLES
Alemania	- Intereses y cánones. - Sueldos gerentes.	- Donaciones. - 1/2 Honorarios consejo.
Austria	- Gastos renta gravable. - Salarios. - Intereses y cánones	- Pago dividendos. - Gastos provenientes de ingresos exentos.
Bélgica	- Gastos renta gravable. - Intereses de préstamos. - Alquileres.	- Dividendos y otros. - Intereses. - 1/2 Salario gerentes.
España	- Gastos actividad.	- Tasas directas belgas. - Sanciones. - Gastos en dietas y entretenimiento.
Finlandia	- Gastos renta gravable. - Salarios, SS. - Donaciones.	- Mantenimiento. - Cánones. - Salarios y SS.
Francia	- Gastos actividad. - Salarios, SS. - Cargas financieras.	- Dividendos y otros. - El propio impuesto. - Sanciones y multas.
Grecia	- Gastos actividad. - Cuotas patentes. - Intereses.	- El propio impuesto. - Los gastos de rentas exentas. - Gastos de lujo y entretenimiento. - Las sanciones.
Irlanda	- Gastos actividad. - Gastos de capital. - Coste registro patente.	- Deudas comerciales. - Intereses. - Algunos impuestos
Italia	- Gastos actividad. - Cánones. - Impuestos indirectos.	- El propio impuesto en sí y otros. - Ciertas tasas y sanciones. - Seguridad social.
Suecia	- Gastos actividad. - Salarios y SS - Impuestos indirectos.	- Dividendos. - Intereses por retraso pago impuesto. - Gastos en entretenimiento y regalos.
	- Gastos en I+D. - Intereses en general. - Pérdidas.	- Pago de intereses, en general. - Contribuciones a la seguridad social. - Pagos de dividendos.
		- Dividendos. - Gastos de entretenimiento y sobornos. - Impuestos directos.

Fuente: Elaboración propia a partir de *European Tax Handbook 2013*

En general, la mayoría de gastos en los que se incurre como desarrollo normal de la actividad son deducibles para todos los países aunque con algunas excepciones. Uno de los gastos deducibles destacables es el de los salarios de los trabajadores que se repite en gran parte de los países seleccionados. Respecto al caso alemán las donaciones serán deducibles en un 20% siempre que se destinen a actividades sin ánimo de lucro, por el contrario en el caso finlandés serán deducibles las donaciones siempre que se destinen a

universidades u instituciones de enseñanza entre los 850€ y los 250.000€. El trato como gasto deducible que reciben en Finlandia los impuestos indirectos consiste en la capitalización y deducción de los mismos como parte del coste de adquisición de materiales y servicios.

En el caso austriaco dentro del concepto de intereses se engloban los derivados de préstamos y otras deudas con terceras personas conectadas económicamente y los pagados a los accionistas. Mientras que en el caso belga, solo serán considerados como gasto deducible los intereses de préstamos. En Francia las deudas comerciales se considerarán gastos deducibles solo cuando la sociedad se encuentre en dificultades financieras. Respecto a los intereses, la deducción será solo del 75% del valor de los mismos. Además, en impuestos se engloba el propio impuesto sobre sociedades entre otros relacionados con la actividad. Lo más destacable del caso irlandés es la consideración como gastos deducibles del registro de patentes o los derechos de uso de la propiedad intelectual ya que como veremos más adelante es una de las bases en las que se fundamentan las sociedades holding instaladas allí.

En cuanto a los gastos no deducibles de lo que se aprecia en la tabla solo sería necesario matizar que los intereses referidos a Austria son los procedentes de la obtención de rentas exentas. Destacan entre los principales gastos deducibles el pago de dividendos aunque con diferentes matizaciones, gastos en entretenimiento y el propio impuesto sobre sociedades.

2.1.4. Incentivos

En la siguiente tabla se puede ver gráficamente los incentivos que existen en cada país de los diez seleccionados. Se advierte que Suecia no ha sido incluida en la tabla porque actualmente no existen incentivos impositivos disponibles para el caso sueco. Las celdas sombreadas señalan que si existe ese tipo de incentivo en el país donde se encuentre mientras que las celdas en blanco muestran la ausencia del mismo.

Como se puede observar en la tabla los incentivos que comparten la mayoría de países son los relacionados con la depreciación acelerada, el impuesto sobre el tonelaje y los incentivos sobre inversión, especialmente en inversión en I + D.

Por otro lado los países que más variedad de incentivos poseen son España, Grecia y Francia. Y los que menos incentivos ofrecen son Alemania, Austria e Irlanda. En el

caso de Irlanda esto puede venir explicado, como veremos más adelante debido a que su punto fuerte a la hora de atraer inversión extranjera no se sitúa en los incentivos que proporciona sino en el tipo de gravamen y las benévolas contemplaciones que su sistema fiscal ofrece.

Tabla 2.4. Incentivos recogidos por países.

	Alemania	Austria	Bélgica	España	Finlandia	Francia	Grecia	Irlanda	Italia
Depreciación acelerada									
Depreciación adicional									
Impuesto s/ tonelaje									
Fundaciones privadas									
Asignación por escolaridad									
Acciones de nueva emisión									
Inversión									
I+D									
Deducción por patentes									
Créditos por costes personales									
Inversiones culturales									
Medioambiente									
Reinversión en ganancias de capital									
Regímenes especiales*									
Empresas de nueva creación									
Holding companies									
Shipping companies									
Oficinas en alta mar									
Inversión extranjera									
Fusiones									
Inversiones inmobiliarias									

Fuente: Elaboración propia a partir de *European Tax Handbook 2013*.

*Los incentivos relacionados con el apartado regímenes especiales de la tabla son los referidos en el caso de España al tratamiento fiscal especial que reciben, Ceuta y Melilla así como el País Vasco y Navarra y las islas canarias. Y en el caso de Francia a Corsica, departamentos de ultramar y zonas urbanas libres de impuestos. En Italia, sin embargo, se refiere a regímenes especiales que poseen por regiones.

2.1.5. Doble imposición

El sistema fiscal actual utiliza las deducciones por doble imposición como mecanismo para evitar que los grupos de sociedades cuyas filiales se encuentren en distintos países de la Unión Europea vean sus ingresos gravados doblemente, primero en el país donde la filial esté situada y luego a través de la matriz cuando esos beneficios se graban en cómputo total. En general, en la gran mayoría de los diez países sobre los que se ha realizado la investigación su legislación posee deducciones u otras soluciones que impidan la doble imposición de las rentas extranjeras.

En Alemania se concede un crédito fiscal ordinario por el pago de impuestos sobre rentas obtenidas en el extranjero de empresas residentes allí, a no ser que exista tratado en contra. Para poder beneficiarse de ello se debe demostrar que el impuesto que esas

rentas han soportado en su lugar de origen es similar al alemán y, si no es así, no podrán disfrutar del crédito y se aplicará simplemente una deducción sobre la base imponible total. Además, los excesos de créditos no serán acumulables si no que se perderán de no ser utilizados en el momento de su concesión. La misma práctica se lleva a cabo tanto en Finlandia como en Italia y Suecia. Sin embargo, la legislación sueca permite mantener ese crédito sin perderlo durante cinco años.

En Austria sólo será aplicable la exención por doble imposición siempre que la renta objeto haya sido grabada a un tipo de al menos 15%. Para rentas pasivas tales como dividendos, intereses y cánones se concede un crédito como ocurriría con el caso alemán. Así mismo, en Bélgica, la doble imposición de las rentas obtenidas en el extranjero puede ser solventada a través de exenciones, créditos o reducciones del tipo dependiendo del tipo de renta que se trate.

En el caso español, la fiscalidad española tiene dos vías por las que impedir la doble imposición. Existe una exención sobre las rentas que ya han tributado por el impuesto sobre sociedades en otros países comunitarios que se hará cuando se cumplan uno de estos dos requisitos. Que la renta percibida haya sido grabada por otro impuesto similar al impuesto sobre sociedades español o que al menos el 85% de la renta percibida se haya generado fuera del territorio nacional. Si ninguna de ellas se cumple existe un método ordinario para evitar la doble imposición. Este consiste en elegir si tributar a través del impuesto efectivo pagado en el exterior correspondiente a las rentas extranjeras obtenidas u optar por el gravamen español designado para esas rentas.

En Francia utilizan un sistema especial para tratar la doble imposición conocido como “sistema territorial”. El resto de rentas pasivas obtenidas en el extranjero como dividendos, intereses y cánones se incluyen en la base imponible. No existen créditos para impuestos extranjeros en la fiscalidad nacional pero impuestos extranjeros soportados derivados de países en los que no existan tratados especiales se deducirán como gastos.

En la ausencia de tratados especiales, en Grecia, se concederá un crédito por el pago del impuesto sobre sociedades extranjero, este crédito estará limitado por el máximo gravamen que exista en Grecia. En el caso de los dividendos, si proceden de una sociedad del grupo instalada en la Unión Europea estarán exentos de tributar; en otro caso, se podrá deducir el 20% de su valor.

Finalmente, en el caso irlandés, la doble imposición se aborda de manera amplia por lo que se pueden encontrar por un lado condiciones especiales en el trato según se refiera a beneficios provenientes de marcas, dividendos o intereses y cánones. Y por el otro tratados especiales. Siempre que las rentas tratadas no pertenezcan a ninguno de estos grupos nombrados serán deducibles como gastos.

2.2. RECAUDACIÓN COMPARADA DEL IS

2.2.1. Recaudación del IS respecto al resto de ingresos públicos

En el gráfico 2.2, que vemos a continuación se muestra, del total de recaudación de 2011 a través de impuestos, que porcentaje proviene de cada impuesto. De este modo y siguiendo el orden de la leyenda, el primer tramo azul representará el porcentaje de recaudación obtenido principalmente del impuesto sobre sociedades aunque también de los impuestos que gravan las ganancias de capital entre otros. El tramo naranja muestra el porcentaje obtenido mayoritariamente a través del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de las contribuciones a la seguridad social. El tramo amarillo se debe a los impuestos que gravan la propiedad, principalmente el impuesto sobre los bienes inmuebles. El tramo azul oscuro representa el porcentaje sobre la recaudación total procedente del gravamen bienes y servicios, básicamente la parte de los ingresos derivados del impuesto sobre el valor añadido. En el campo otros se engloban impuestos menores cuyo porcentaje no es relevante, tales como, el impuesto sobre los derechos de aduana de la Unión Europea.

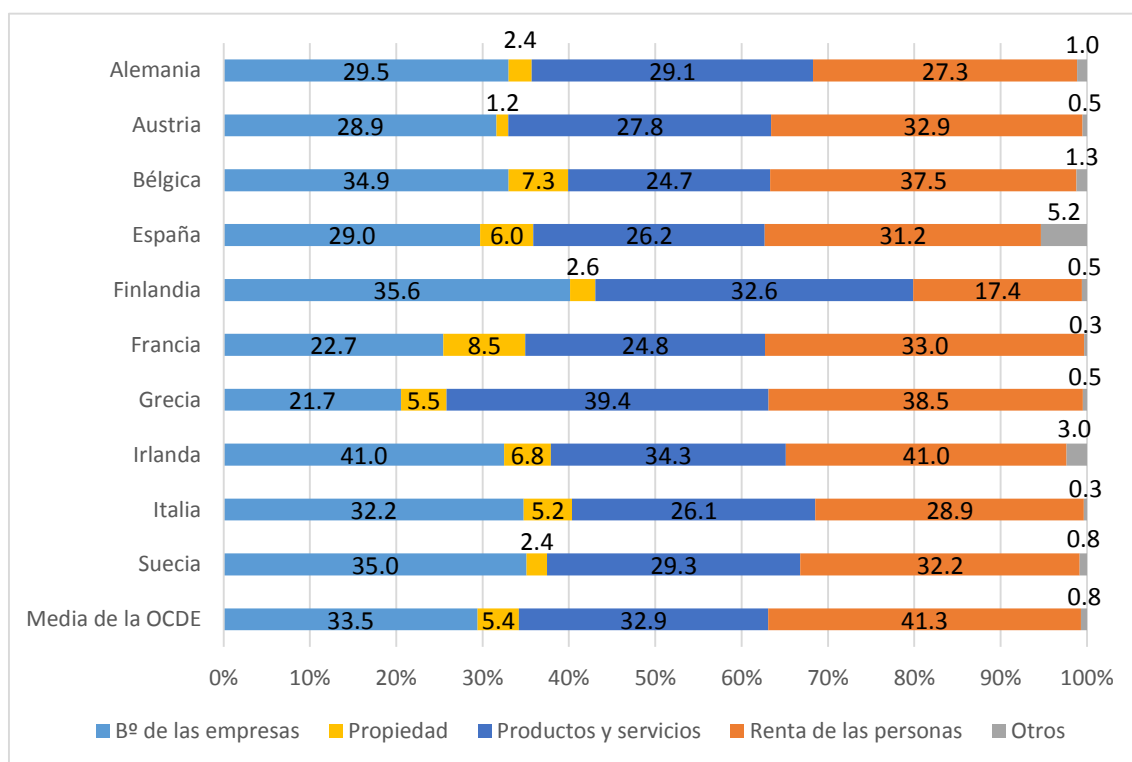
En primer lugar destaca que la financiación de la Hacienda Pública proveniente de los tributos se sustenta en los diez países en tres pilares básicos. Estos son: El impuesto sobre sociedades, el impuesto sobre la renta de las personas físicas junto con las contribuciones sociales y el impuesto sobre el valor añadido los cuales representan casi un tercio del total en la mayoría de los países.

Respecto al impuesto sobre sociedades, los países nórdicos (Finlandia y Suecia) junto con Bélgica recaudan alrededor de un 35%. En el caso de Bélgica esto no se debe necesariamente a que su índice de actividad empresarial sea mayor que en el resto de países sino a que las empresas instaladas allí soportan uno de los tipos más altos como hemos visto anteriormente (entorno al 34%). Sin embargo, de todos, es Irlanda la que muestra una mayor recaudación a través del impuesto sobre sociedades a pesar de poseer un tipo de gravamen notablemente inferior al del resto de miembros comunitarios

(entorno al 12%). Esta situación se explica, como se verá posteriormente, que el bajo tipo de gravamen permite atraer un mayor número de empresas proporcionándole estas en su conjunto una recaudación igual o incluso superior a la de otros países miembros donde el tipo es casi el doble.

Destaca, por ejemplo, que Austria y Suecia muestren una recaudación a través del gravamen sobre la renta notablemente mayor que el resto de países. Esto se debe al mayor nivel de renta media que tienen acompañado de unas retenciones salariales más fuertes. En otra situación se sitúa Grecia, que cuenta con una tasa sobre el valor añadido más alta, de casi el 40% de los ingresos tributarios de Grecia se deben a este impuesto, seguido de Finlandia e Irlanda entorno del 23%.

Gráfico 2.2. Recaudación en porcentaje a través de los principales sujetos pasivos en proporción de la recaudación tributaria total en 2011



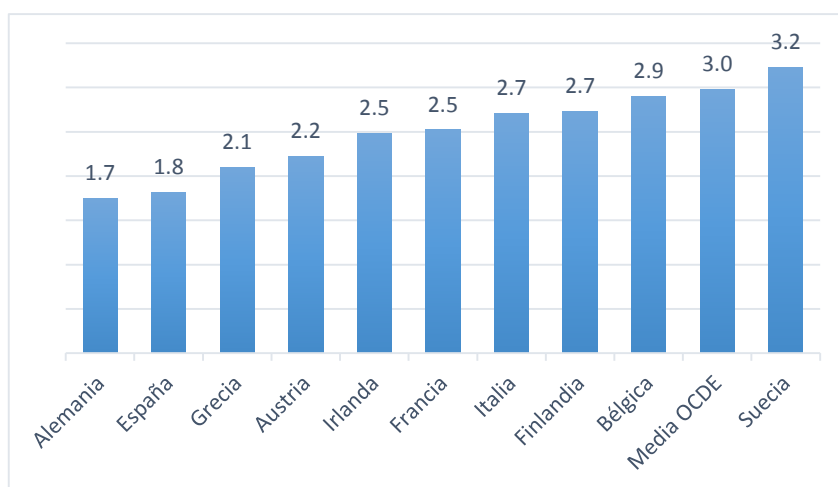
Fuente: Elaboración propia a partir de *European Tax Handbook 2013*.

2.2.2. Recaudación por Impuesto s/ Sociedades en relación al PIB

La tabla 2.5, muestra por orden de recaudación ascendente los diferentes países según los ingresos que obtienen a través del impuesto sobre sociedades respecto al producto interior bruto. La recaudación por impuesto sobre sociedades varía entre un

1,7% y un 3,2%. Como se puede observar entre los países que menos recaudan se encuentra España con un 1,8% del PIB, es decir, que a pesar de tener tipos teóricos muy altos (30%) en cuanto a recaudación en términos de PIB España se encuentra muy por debajo. Mientras, en los países que más recaudan gracias al impuesto sobre sociedades en relación con lo que producen son Bélgica y Suecia que se sitúan en nivel de recaudación entorno a la media de la OCDE, es decir, entorno a un 3% del PIB. España está muy por debajo con tipos teóricos (30%) muy alto.

Tabla 2.5. Recaudación a través del IS como porcentaje del PIB



Fuente: Elaboración propia a partir de *European Tax Handbook 2013*.

2.3. EL FUTURO DEL IS EN LA UE: LAS POLÍTICAS DE ARMONIZACIÓN (BICCIS)

Como se ha explicado anteriormente una de las consecuencias de la competencia fiscal desleal es la creación de desigualdades entre los Estados miembros y las consecuencias en la localización de las sociedades operantes en ellos. Con el fin de solventar estas desigualdades y alcanzar una mayor unidad en la lucha por un mercado único, la comisión europea propone una base imponible común consolidada del impuesto sobre sociedades (BICCIS, de 16 de marzo de 2011). Con ello se pretende simplificar los trámites burocráticos y facilitar la declaración del impuesto para las empresas que operan en diferentes países miembros, así solo tendrían que presentar una declaración en el país donde se sitúe su sede. Ello facilitará que el conjunto de países funcione como un verdadero mercado único y eliminarán los incentivos para que las empresas se instalen en un país u otro por los condicionantes fiscales.

La base imponible común consolidada es un conjunto de normas que pretenden establecer unas directrices para el cálculo de una base imponible común consolidada a

través de una fórmula de reparto. La propuesta BICCIS, se organiza en tres pilares básicos, la obtención del cálculo de una base imponible común para todos los países miembros, una regulación administrativa de los órganos encargados de supervisar la recaudación y una revisión de cómo se distribuye la recaudación ente los Estados miembros.

BICCIS consiste en marcar unos límites para saber en qué medida y proporción debe tributar una empresa en un determinado Estado cuando opera en diferentes países, independientemente de donde radique su sede social. Primero se determina la base imponible sobre la que se calculará el impuesto y después esa base se reparte entre los diferentes puntos de operación utilizando una fórmula de reparto. Está fórmula parte de la hipótesis de que las posibilidades de generar beneficio para una empresa son iguales en todos los países, entonces fijándose en la estructura de esa empresa, la base imponible se repartirá ponderada por la capacidad que tenga la empresa de obtener rentas en función de los factores de producción (siendo estos el factor activos y el factor trabajo). Y a ello se le añadirán las ventas que permitirán saber cuánto se ha obtenido en cada nación. Este método será más equitativo si la sociedad utiliza la misma estructura en todos los países en los que opera y menos si utiliza una estructura que localiza diferentes funciones una en cada país como explica Poza cid y Prieto cuadrado (2011).

Como señala Müller (2012) con esta propuesta se pretende erradicar las existentes barreras fiscales que impiden el correcto desarrollo hacia un adecuado mercado comunitario, ya que actualmente existen 27 regímenes fiscales operando simultáneamente en la comunidad europea. Entre esas barreras podemos destacar, la doble imposición, la excesiva tributación que algunas empresas tienen que soportar según el país en el que operan, así como los costes que subyacen del desarrollo de la actividad a un nivel internacional. De tal manera que se pretende conseguir una homogeneización del impuesto para favorecer a las empresas ya operantes en el mercado común a la vez que facilitar los trámites y reducir los costes con objeto de incentivar a las PYMES a internacionalizarse también.

Entre las opiniones a esta propuesta destaca la incertidumbre a la que se enfrentan los Estados miembros quienes temen perder parte del poder que poseían sobre las leyes del impuesto, dado que el impuesto pasaría de regirse por una legislación nacional propia de cada país a hacerlo a partir de unas normas internacionales que persiguen la igualdad

comunitaria. Además, para algunos supondría una disminución de la recaudación actual, por lo que ya han mostrado su rechazo a la implantación de esta propuesta, o al menos, no en las condiciones en las que actualmente se encuentra.

Los aspectos más cuestionados han sido: la ausencia del establecimiento de un tipo impositivo común o, en su defecto, mínimo, la no eliminación de los problemas causados por los precios de transferencia y la coexistencia obvia que se produciría entre dos sistemas paralelos impositivos (el sistema BICCIS y el tradicional), lo cual, acarrearía numerosos costes extra. Del mismo modo, se critican las desigualdades en términos de reparto de rentas que algunos países tendrían que soportar y por los que se verían privados de parte de la recaudación que ahora perciben. Rodríguez (2011).

2.4. BICCIS Y EL CASO DE IRLANDA

En el caso Irlandés (del que hablaremos posteriormente), como era de esperar, la propuesta no ha sido recibida con entusiasmo. Irlanda sería uno de los países perjudicados por la armonización de bases, por ello se posicionan en contra y argumentan que la BICCIS favorece únicamente a empresas grandes que operan en grupos y que deja en desventaja a países pequeños como es su propio caso. Además, añade que los estudios aportados por la Comunidad europea son insuficientes y que en contra de lo que ellos señalan la realidad será bien distinta. Irlanda espera, si la BICCIS se llegara a imponer, un incremento del desempleo causado por un detrimento de la inversión de fondos extranjeros y por tanto una disminución de los ingresos percibidos de la tributación por impuesto sobre sociedades. (Comunicado 43/2011 al Parlamento Europeo, del 27 de mayo de 2011.)

CAPITULO III: EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN ESPAÑA

A continuación se expone un breve sumario con los aspectos principales del Impuesto sobre Sociedades compuesto a partir de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, concretamente del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo que se mantendrá vigente hasta el 31 de diciembre de 2014. No se pretende con ello hacer una revisión en profundidad del impuesto sino recopilar las partes más relevantes con el fin de ofrecer una visión clara e informativa del mismo.

3.1. ANTECEDENTES

El impuesto sobre sociedades en España nació en 1990, como consecuencia de la aprobación por la Unión Europea de la imposición directa con el objetivo de obtener una mejora empresarial en materia fiscal. Facilitando las diferentes operaciones en las que se podía ver envuelta una entidad, desde la compra de activos hasta fusiones entre empresas etc. Este impuesto fue evolucionando para tomar fuerza tras la unión económica europea y asentarse más tarde a través de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre sociedades.

3.2. CARACTERÍSTICAS

3.2.1. Aspectos generales

Hecho imponible

El impuesto sobre sociedades se caracteriza por ser un tributo de carácter directo, personal y periódico cuyo hecho imponible es la obtención de renta sea cual sea su procedencia. El impuesto sobre sociedades se encarga de gravar la renta de las entidades con personalidad jurídica y las sociedades, así como los fondos de inversión, de pensiones o de capital entre otros. Este tributo será aplicado en todo el territorio español siempre que no perjudique lo establecido en posibles tratados internacionales. (Art. 1, 2, 3 y 4 LIS 4/2004, de 5 de marzo).

Sujeto pasivo

Será considerado como sujeto pasivo de este impuesto y por tanto deberá tributar por él todas las personas jurídicas residentes en España. Se entenderá como persona jurídica aquellas constituidas mediante las normas españolas, o aquellas cuyo domicilio social o fiscal se situó en territorio español. De este modo, el sujeto pasivo tributará por la totalidad de su renta sin importar el lugar de procedencia de las mismas. (Art. 7 LIS 4/2004, de 5 de marzo).

Periodo impositivo y devengo

El periodo impositivo no excederá de 12 meses y habitualmente coincide con el año natural. El último día del periodo se produce el devengo. Las entidades tienen un plazo de seis meses para elaborar la declaración del impuesto y 25 días más tras esos seis meses para presentarla (Art. 26 y 27 y 136.1 LIS 4/2004, de 5 de marzo).

3.2.2. Tipos impositivos

Tipo general

El tipo general hasta el 31 de diciembre de este año es del 30% que se aplicará sobre la base imponible calculada. A partir de esa fecha, con la entrada en vigor de la reforma fiscal, este porcentaje cambiará. (Ver 3.4. REFORMA FISCAL 2015).

Tipos reducidos

Para las PYMES será aplicable un tipo del 25% en los primeros 300.000€ siempre que los ingresos netos procedentes de las ventas del año anterior no hayan superado los 10 millones de euros. El resto de la base imponible será gravada a un 30%. (Art. 108.1 y 2 LIS). En el caso de las microempresas siempre que la sociedad posea una plantilla de trabajadores pero que esta no tenga más de 25 empleados, con una facturación inferior a cinco millones de euros anuales. Les será aplicado un tipo del 20% sobre los primeros 300.000€ y del 25% sobre la base imponible restante. Las cooperativas que disfruten de protección fiscal serán gravadas con un tipo de gravamen del 20% sobre su base imponible. Los emprendedores, es decir, Las sociedades que demuestren que inician una nueva actividad económica y que serán constituidas a partir del 1 de enero de 2013 serán gravadas por un tipo del 15% en sus primeros 300.000€ y del 20% en la base imponible restante en los dos primeros años de su ejercicio.

Tipos especiales

Toda asociación o fundación sin ánimo de lucro cuya actividad haya sido declarada de utilidad pública se les aplicará un tipo del 10%. Siempre que estén sujetas al régimen recogido en la Ley 49/2002 perteneciente al Régimen Fiscal de las entidades sin ánimo de lucro. Siempre que una sociedad de inversión cuente con un mínimo de 100 accionistas, sus beneficios estarán gravados al 1%. Además, se les aplicará un gravamen del 25% a las cooperativas de crédito, las mutuas de seguros, las cajas rurales y los colegios profesionales entre otras. Una peculiaridad del caso español, en la que no voy a entrar ya que no es objeto de estudio en este trabajo pero que sí me gustaría señalar, es que algunos territorios disfrutaban de autonomía fiscal como es el caso del País vasco y Navarra, por lo que en ellos el tipo impositivo es del 28%, mientras que en el resto de la península incluidos Ceuta, Melilla y las islas el tipo general que se aplicará será del 30%. Ambos se rigen respectivamente por el sistema foral tradicional de Concierto Económico aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo y de Convenio Económico aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre.

3.2.3. Bonificaciones y deducciones

Deducciones por doble imposición

Interna: dividendos. Se podrá deducir el 50% de la base imponible perteneciente a la renta derivada de los dividendos. En caso de no ser posible la deducción debido a que la cuota íntegra no es suficiente, se dispondrá de un plazo de siete años para hacer esta deducción efectiva. (Art. 30.1, 2 y 6 LIS)

Jurídica internacional. Se comparará el importe que debe pagarse como tributo por impuesto de sociedades en España y en el país de obtención de la renta y será deducible el inferior. Se dispondrá de un plazo de diez años para hacer esta deducción efectiva. (Art. 31 LIS)

Internacional: dividendos. Será deducible un monto igual al importe pagado en dividendos por la compañía que otorga esos dividendos. Se dispondrá de un plazo de diez años para hacer esta deducción efectiva. Como requisito indispensable, la entidad que recibe los dividendos debe participar por al menos un año en un 5% de la sociedad pagadera. (Art. 32.1, 2, 3 y 4 LIS)

Bonificaciones

Por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla. Será deducible el 50% de la cuota íntegra en relación a la renta obtenida por entidades cuya sede fiscal o establecimiento se sitúe allí. (Art. 33 LIS)

Por prestación de servicios públicos. Siempre que las rentas obtenidas por servicios públicos no provengan del sistema de empresa mixta se podrá deducir por ellos el 99% de la cuota íntegra que generen. (Art. 34.2 LIS)

Algunas deducciones por incentivo

Por la realización de actividades de I+D. Se deducirá el 25% de los gastos ligados a la investigación y desarrollo realizados tanto en España como en la Unión Europea. (Art. 35.1 LIS)

Por inversión en bienes culturales. El 6% de los gastos derivados de este tipo de inversión serán deducibles tanto si se realizan en España como en la Unión Europea. (Art. 38 LIS)

Por inversiones medioambientales. Será deducible el 2% de las inversiones realizadas en inmovilizado material que eviten la contaminación y estén certificadas por la Administración. (Art. 39 LIS)

Por gastos de formación profesional. Serán considerados gastos en formación profesional todos aquellos que ayuden a los trabajadores a utilizar nuevas tecnologías. El 1% de estos gastos será deducible. (Art. 40 LIS)

3.2.4. Liquidación del impuesto

En la siguiente tabla se puede observar el esquema simplificado que se seguiría a la hora del cálculo de la cuota diferencial cuyo contenido se explica posteriormente.

Tabla 3.1. Esquema básico del cálculo de la cuota por Impuesto de Sociedades

RESULTADO DEL EJERCICIO
+/- Ajustes por diferencias permanentes o temporarias.
= BASE IMPONIBLE PREVIA
- Bases imponible de ejercicios negativos anteriores (Compensación.)
= BASE IMPONIBLE
x 30% (gravamen del Impuesto sobre Sociedades.)
= CUOTA ÍNTEGRA
- Deducciones
- Bonificaciones
= CUOTA LÍQUIDA
- Retenciones
= CUOTA FINAL
- Pagos fraccionados realizados
= CUOTA DIFERENCIAL

Fuente: *Elaboración propia a partir de los datos recogidos de LIS.*

Para el cálculo de la base imponible previa, según recoge el art.10 LIS, se parte del resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. Esta cuantía podrá verse modificada por dos tipos de diferencias: ya sean permanentes (diferencias derivadas de la calificación o valoración de los ingresos y gastos) o temporarias (diferencias derivadas de la imputación temporal de los ingresos o gastos)

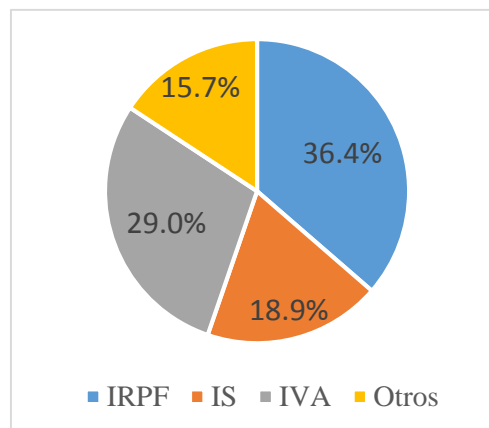
A la base imponible previa se le descontarán los resultados negativos de ejercicios anteriores dando lugar a la base imponible. A la que se le aplicará el tipo correspondiente dando lugar a la cuota íntegra. De esta se deducirán en su caso las deducciones y las bonificaciones correspondientes dando lugar a la cuota líquida sobre la que se aplicarán las retenciones. De esta forma se obtiene la cuota final; esta cuota podrá ser a ingresar o devolver según sea positiva o negativa. Y a su vez se verá reducida por los pagos fraccionados que se hayan realizado obteniendo finalmente la cuota diferencial.

3.3. INGRESOS TRIBUTARIOS E IMPUESTO S/ SOCIEDADES

3.3.1. Impuesto s/ sociedades y la estructura tributaria española

Si nos fijamos en la procedencia de la financiación de la Hacienda Pública en lo que a ingresos tributarios se refiere, en España se podrían destacar tres partidas principales, la recaudación por el impuesto sobre la renta de las personas físicas que representaba en 2011 un 36.4% del total, la recaudación por el impuesto sobre sociedades que representaba en 2011 un 18.9% y la recaudación por el impuesto sobre el valor añadido que representaba un 29% del total de ingresos tributarios.

Gráfica 3.1. Recaudación tributaria 2011



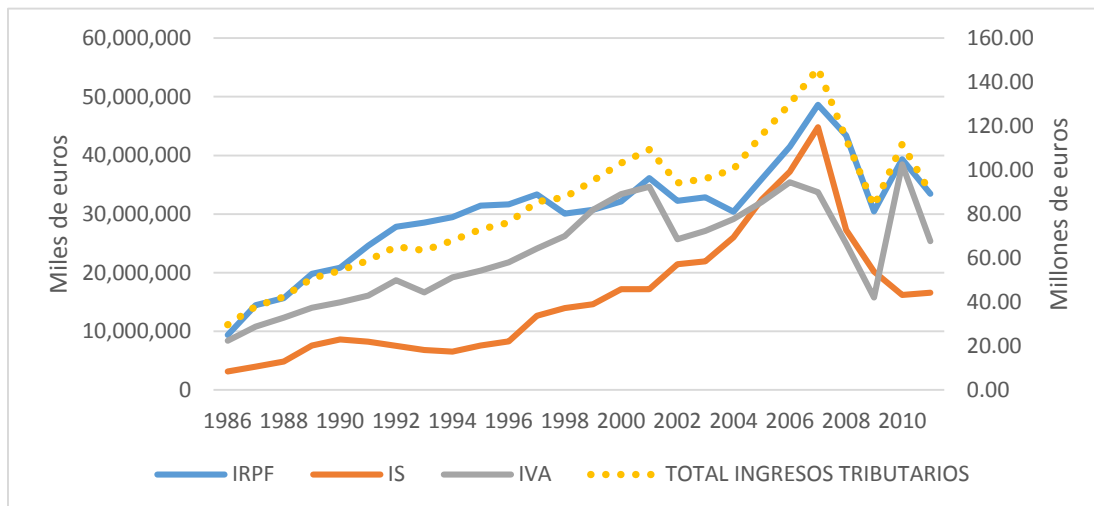
Fuente: Elaboración propia datos INE.

La gráfica 3.2, posterior muestra la evolución desde 1986 hasta el 2010 de los ingresos provenientes de esos impuestos en miles de euros así como la evolución de los ingresos tributarios totales en millones de euros. De esta forma, se observa un incremento proporcional y sostenido de ambos hasta el año 2000. A partir de entonces tanto el IVA como el IRPF mantienen la tendencia que siguen los ingresos totales mientras que el impuesto sobre sociedades evoluciona de forma diferente.

Nos muestra también que, entre el año 2000 y 2004 tanto el IRPF como el IVA sufren una pequeña recaída de la que se recuperaran en los años siguientes mientras que el IS no se ve afectado y continua creciendo hasta los años previos a la crisis. Entorno a 2006-2007, en el periodo de mayor crecimiento económico para España tanto el IRPF, el IVA y el IS alcanzan su máximo con un nivel de recaudación cercano a los 50.000.000€ anuales, sin embargo, tras la recesión económica iniciada a finales del 2007 principios del 2008 el IRPF y el IVA inician su recuperación para volver a descender en 2010. Por el contrario, el IS no llega a recuperarse y sigue cayendo de forma clara. La causa que explica la no recuperación de los ingresos por impuesto sobre sociedades posiblemente se deba a la falta de confianza que ofrece el mercado español por el ámbito de inestabilidad económica y corrupción en el que se encuentra. Esta incertidumbre impide que España tenga atractivo para la inversión de capitales externos y a su vez puede

provocar la fuga de industrias que no confían en el sistema fiscal español actual cuyas condiciones no les compensan para desarrollar su actividad en territorio nacional.

Gráfico 3.2. Evolución de la estructura recaudatoria en España (1986-2010)

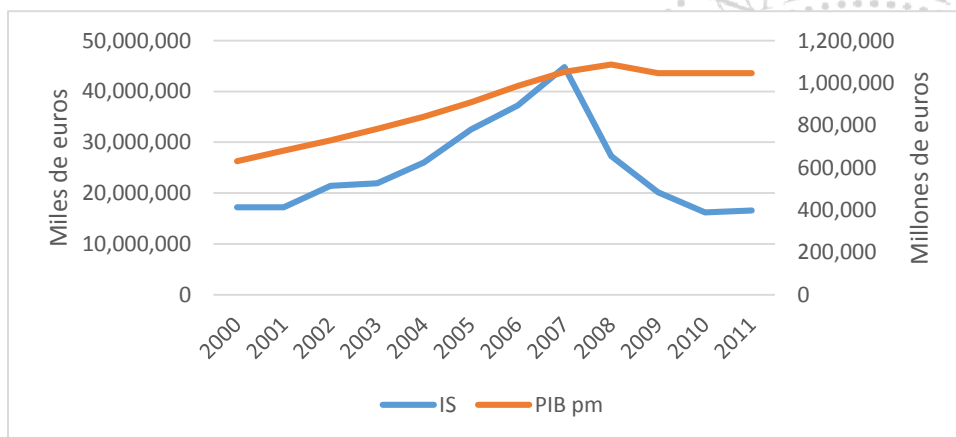


Fuente: Elaboración propia a partir de datos del INE.

3.3.2. Recaudación por IS respecto al PIB

Para analizar con mayor precisión que ocurre con el impuesto sobre sociedades en el periodo anteriormente nombrado entre el año 2000 y el 2011 a continuación se presentan dos tablas y una gráfica que muestran la evolución de los ingresos procedentes de grabar la renta de las empresas y la evolución del PIB. Como se observa, mientras que el PIB muestra una tendencia creciente sostenida que más tarde, coincidiendo con la época de recesión, deja de crecer. Por el contrario el IS actúa de manera totalmente distinta denotando que existe una deficiencia con la evolución del PIB, por tanto, IS no encuentra una evolución lógica desde el punto de vista del análisis económico.

Gráfico 3.3. Evolución del PIB y los ingresos por IS (2000-2011)



Fuente: Elaboración propia a partir de datos del INE

3.3.3. Rendimiento por IS y tamaño de empresas

Por último, se presentan los datos más actuales de acuerdo con la recaudación por impuesto sobre sociedades.

Tabla 3.2. Ingresos tributarios derivados del IS por tamaño de empresas en millones €

	Variación				Variación		
	2011	2012	12-11	% 12/11	2013	13-12	% 13/12
Grandes empresas y grupos	7,626	11,636	4,010	52.58%	14,692	3,056	26.26%
PYMES	1,872	1,758	-114	-6.09%	1,485	-273	-15.53%
Otros	136	215	79	58.09%	121	-94	-43.72%
TOTAL	9,634	13,609	3,975	41.26%	16,298	2,689	19.76%

Fuente: Elaboración propia. Datos de la AEAT.

Tabla 3.3. Recaudación del IS sobre los ingresos tributarios totales millones de €

	Variación				Variación		
	2011	2012	12-11	% 12/11	2013	13-12	% 13/12
Ingresos tributarios totales	161,760	168,567	6,807	4.21%	168,847	281	0.17%
Ingresos procedentes del IS	9,634	13,609	3,975	41.26%	16,298	2,689	19.76%
%	5.96	8.07			9.65		

Fuente: Elaboración propia. Datos de la AEAT.

Como podemos ver en la tabla 3.2, en términos generales los ingresos muestran una variación positiva aunque descendente mientras que en el caso de las PYMES los ingresos disminuyen considerablemente, se puede observar como en el periodo 2012-2013 han sido las más perjudicadas con una variación anual negativa del 15% mientras que las grandes empresas a pesar de perder fuerza han seguido creciendo. La Tabla 3.3. muestra la recaudación del impuesto sobre sociedades y los ingresos tributarios totales, todos ellos crecen aunque en proporciones bien distintas.

3.3.4. Rendimiento por IS y fuentes de renta

En la siguiente tabla 3.4, se muestra un resumen sobre las principales partidas que integran el impuesto sobre sociedades. Los datos pertenecen al primer semestre del año 2014. En ella se puede observar que las partidas principales son las retenciones de capital, los pagos fraccionados y la cuota diferencial de las sociedades, ya que solo las retenciones de capital adelantan la mitad de la totalidad de recaudación por impuesto sobre sociedades. Mientras que gravamen especial sobre los dividendos no tiene apenas

relevancia. Otras partidas inferiores serían las procedentes de gravar pos premios de loterías y la revalorización de activos.

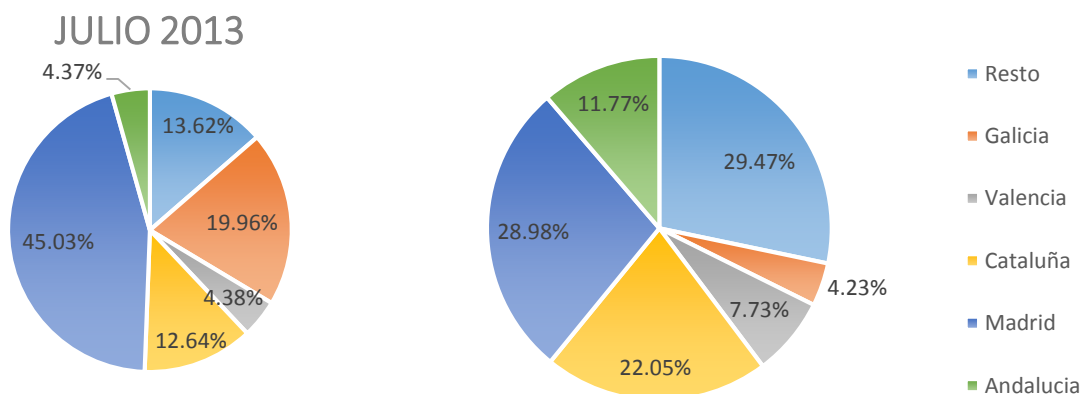
Tabla 3.4. Reparto recaudación IS

	1º Semestre 2014	2º Semestre 2014
Retenciones de arrendamientos	522,610	523,683
Retenciones de fondos de inversión	120,535	89,101
Retenciones de capital	1,110,045	2,173,841
Gravamen sobre loterías	1,478	926
Gravamen especial sobre dividendos	19	8,990
Gravamen especial por revalorización de activos	6,193	251,701
Pagos fraccionados	4,433,246	3,893,359
Cuota diferencial sociedades	-4,096,044	-2,821,514
TOTAL	2,098,082	4,120,087

Fuente: Elaboración propia a través de datos procedentes del AEAT.

3.3.5. El IS y las CCAA

Grafico 3.4. Impuesto sobre Sociedades y CCAA julio 2013-2014
JULIO 2014



Fuente: Elaboración propia datos INE.

Como se observa en el grafico 3.4, las CCAA con mayor fuerza en términos de contribución a través del impuesto sobre sociedades son Andalucía, Madrid, Cataluña, Valencia y Galicia y de entre ellas las más destacables Cataluña y Madrid dado que la mayor actividad empresarial se sitúa allí. Mientras que en julio de 2013 Madrid acaparaba casi el 50% de la fuerza empresarial, pasado un año esto se reduce a la mitad dejándola en un porcentaje del 28% sobre el total. (Véase Anexo III).

3.4. REFORMA FISCAL PARA 2015 Y EL IS

Aunque a esta fecha no hay un texto definitivo, a continuación expondremos los aspectos principales relativos a la reforma del impuesto sobre sociedades que se encuentra en el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades recogido en el BOE 6 de agosto de 2014. El entramado empresarial español se verá afectado por las siguientes medidas que pretenden ayudar a un desarrollo más competitivo de la actividad empresarial española.

Tipo de gravamen

Mientras que para las entidades de crédito se mantiene el 30% como tipo impositivo máximo, el resto, tributarán desde la entrada del año 2015 a un tipo provisional del 28% que posteriormente, en 2016, pasará a ser un tipo definitivo del 25%. Lo cual nos acercará a la media de la OCDE situada actualmente con un gravamen del 24.11%

Incentivos fiscales

Por otro lado, las empresas de reducida dimensión disfrutarán de un tipo del 25% o del 22.5% de gravamen siempre y cuando apliquen la reserva de nivelación. Lo cual consiste en destinar el 10% de los beneficios de cada ejercicio, con un límite de un millón de euros, a una reserva indisponible que servirá para compensar posibles resultados negativos en un periodo de 5 años. De esta manera se mantienen y amplían las ventajas fiscales para las PYMES. Como novedad para el 2016 si una PYME aplicara tanto la reserva de nivelación como la de capitalización sus beneficios quedarían gravados por un tipo del 20.25%.

Base imponible

Con el propósito de reducir la diferencia entre tipo nominal y efectivo, se incrementa la base imponible a través de cambios relacionados con los deterioros y amortizaciones. En el caso de las amortizaciones, las tablas de amortización se someten a simplificación y en relación a la libertad de amortización, disfrutarán de esta condición el inmovilizado material valorado unitariamente entre 300€ y 25.000€ como máximo. Respecto a los deterioros procedentes de inversiones inmobiliarias, inmovilizado material e intangible serán deducibles un 20% del importe.

Además, como elemento necesario tras la aún presente recesión se pretende un saneamiento de las cuentas anuales de las sociedades españolas para así favorecer el desapalancamiento actual. Para ello, se producen modificaciones en la reserva de capitalización y se introduce la reserva de nivelación explicadas anteriormente. Se

mantienen para el 2015 las medidas con carácter temporal que se establecieron para el 2014 relacionadas con los pagos fraccionados y las bases imponibles negativas. Así mismo, no se establecerá un plazo máximo de compensación de la base que actualmente es de 18 años, sino que podrá ser compensada hasta el cese de la actividad.

Doble imposición (interna e internacional)

Con respecto a las sociedades con presencia o relaciones internacionales se simplifica la tributación de las personas jurídicas y se intenta reducir la distancia entre el tratamiento fiscal de las participaciones de los no residentes y el de los residentes. Así, para residentes existe una exención correspondiente a los dividendos del 100% siempre que se posea el 5% del total de los mismos. Lo mismo se aplicará a los no residentes pero con algún pequeño matiz.

Deducciones

Con la nueva legislación será posible aplicar una exención del 100% de las plusvalías de participaciones siempre que se posea un porcentaje de participación igual o superior al 5%. Mientras que anteriormente no eran deducibles los deterioros de las carteras de rentas variables ahora se extienden siendo tampoco deducibles los de la cartera o activos fijos. Serán deducibles las pérdidas cuando sean definitivas, es decir, cuando el activo se dé de baja. Por otro lado se mantienen como deducibles los deterioros de existencias y los de créditos.

Seguridad jurídica

Otra característica que marca esta reforma fiscal en lo que al impuesto sobre sociedades se refiere son las medidas destinadas al control y reducción del fraude fiscal. De este modo, solo serán deducibles de los gastos derivados de la atención a clientes un importe igual o inferior al 1% de los beneficios de la sociedad. Se evitará, cuando la definición fiscal sea distinta en otros países que en este, las deducciones de los gastos fiscalmente deducibles. Respecto a los ingresos procedentes de instrumentos financieros, estos no serán deducibles si el que los va a percibir se sitúa en otro país y allí ellos no tributan. En relación a las operaciones vinculadas solo cuando se posean participaciones superiores al 20% esto implicará influencia relevante. Y se simplifican además las obligaciones relativas a la documentación.

CAPITULO IV: EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN IRLANDA

Como hemos visto en apartados anteriores, el tipo impositivo irlandés es uno de los más bajos de la UE, por debajo incluso de la media de la OCDE que se situaría en 2014 entorno al 24%. Ya que, a pesar de los esfuerzos de la comunidad europea hacia la armonización de los tipos, Irlanda se sigue resistiendo y como afirmó Michael Noonan (ministro de finanzas irlandés) *“El tipo de gravamen del 12,5% nunca ha estado ni va a estar sometido a debate. Es un asunto de política económica establecido. No va a cambiar.”* EL MUNDO (2014). Por lo que no parece que a corto plazo vaya a verse modificado. Y es que Irlanda ha estado al borde de ser designada paraíso fiscal aunque hasta el momento es simplemente otro país más con notables ventajas fiscales.

Sociedades Holding “El doble irlandés”

Una sociedad holding se caracterizará por ser una sociedad utilizada para gestiones internacionales. El objetivo es, a través de esta función coordinadora, situar los gastos en países donde el gravamen es alto ya que estos se podrán deducir, y a su vez traspasar los ingresos a localizaciones donde la presión fiscal sea mínima. De esta forma se consiguen pagar menos impuestos e incluso compensar las pérdidas de unas sociedades con las ganancias de otras. En Irlanda existen numerosos incentivos para ser el lugar donde se asienten las Sociedades Holding; por ejemplo, los beneficios obtenidos por la venta de participaciones de subsidiarias quedan libres del impuesto sobre ganancias de capital, los dividendos procedentes de sociedades localizadas en la UE o de países con los que Irlanda tenga convenios previos tributan a una tasa del 12,5% (este impuesto será pagado con las rentas obtenidas por esas subsidiarias), existe además en Irlanda una escasa regulación referente a los precios de transferencia, así como escasa normativa relacionada con ingresos provenientes del extranjero, unas exenciones especiales sobre retenciones de dividendos y pago de intereses y una amplia red compuesta por 62 convenios con diferentes países respecto a la doble tributación. Más adelante hablaremos de algunos de los casos actuales más significativos en estas prácticas.

4.1. DISPOSICIONES GENERALES

El hecho imponible del impuesto sobre sociedades en Irlanda engloba todos los ingresos obtenidos por las empresas, cualquiera que sea su procedencia, disminuidos por los gastos incurridos durante el ejercicio y las deducciones aplicadas. Estarán sujetas al impuesto sobre sociedades irlandés todas las sociedades constituidas en Irlanda o todas

aquellas que se encuentren bajo el control de personas residentes en Irlanda. La consideración para una sociedad como residente o no en Irlanda dependerá de si los propietarios del 50% de la compañía residen en Irlanda, en cuyo caso la compañía será gravada por el tipo irlandés o si las principales decisiones administrativas proceden de allí. Estarán exentas de gravamen las rentas provenientes de dividendos así como las empresas constituidas a partir del 2009 (durante tres años) siempre y cuando el importe total que les toque pagar sea inferior a los 40.000€.

Como norma general los beneficios generados por la actividad principal de la empresa tanto residentes en Irlanda como no residentes pero cuya sede central se encuentre en Irlanda son gravados a un 12.5%. Mientras que las rentas obtenidas de actividades no propias de la empresa o empresas dedicadas a la explotación como pueden ser la minería o actividades petroleras tienen un gravamen del 25%. Además, existe un tipo reducido del que podrán disfrutar las empresas instaladas en el aeropuerto de la ciudad de Shannon o en el centro de servicios financieros internacionales (IFSC por sus siglas en inglés.) Existen otros impuestos relacionados con el beneficio como el impuesto sobre ganancias de capital este deriva de los ingresos obtenidos por la venta de activos, donde los 1.270€ primeros quedarán exentos y el resto se gravarán a un tipo del 33%. El mismo tipo se asocia al impuesto sobre adquisiciones de capital y al impuesto sobre intereses recibidos de depósitos efectuados en entidades financieras siempre que sean efectuados por residentes y donde el interés pueda ser calculado anualmente.

Existe una exención del 5% sobre los ingresos procedentes de la venta de participaciones de sociedades residentes en la Unión Europea o en países con tratados especiales. Los beneficios de las plusvalías de las empresas se gravan a un tipo entre un 30% y un 40%. Serán deducibles todos los gastos siempre y cuando se demuestre que se derivan de la ejecución de la actividad principal.

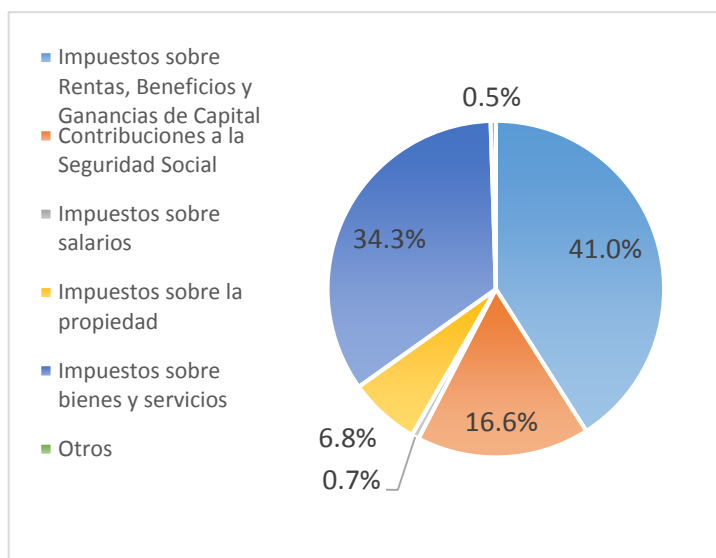
Irlanda sigue el sistema “Pay & File” para el pago del impuesto sobre sociedades. En él se diferencian los siguientes pasos:

- 1) Se debe realizar un pago equivalente al 90% del total por el que se debe tributar. Quedarán exentas las nuevas empresas y las empresas cuyo monto total del impuesto sea inferior a 200.000€ en cuyo caso, estas pequeñas empresas tienen la opción de basar el pago en los datos obtenidos en periodos anteriores. Para las

- pequeñas empresas el pago adelantado se hace en una cuota única antes del final del ejercicio. Sin embargo, las grandes empresas pueden hacer el pago en dos partes.
- 2) Se dispone de 9 meses tras el cierre del ejercicio contable para la presentación de la declaración. En caso de retraso la penalización será de entre un 5% o un 10% respecto al monto pendiente de pagar dependiendo de los meses de retraso.
 - 3) No deben quedar cuantías pendientes de pago en el momento de entrega de la declaración. Un retraso en el pago puede dar lugar a la desestimación de algunas de las exenciones aplicables.

4.2. RECAUDACIÓN

Grafico 4.1. Estructura tributaria en Irlanda 2011



Fuente: Elaboración propia. Datos Handbook 2013.

En el gráfico 4.1, se presentan los pilares básicos de la estructura tributaria irlandesa. Como se puede observar la mayor recaudación se consigue mediante el impuesto sobre bienes y servicios con un 41% junto con el impuesto sobre rentas beneficios y ganancias de capital y en menor medida las contribuciones a la seguridad

social y por último el impuesto sobre la propiedad con un 6.8% sobre el total. Es evidente que la base del sistema recaudatorio por tributos en Irlanda se sustenta básicamente entre las recaudaciones por el impuesto sobre el valor añadido y el impuesto sobre sociedades.

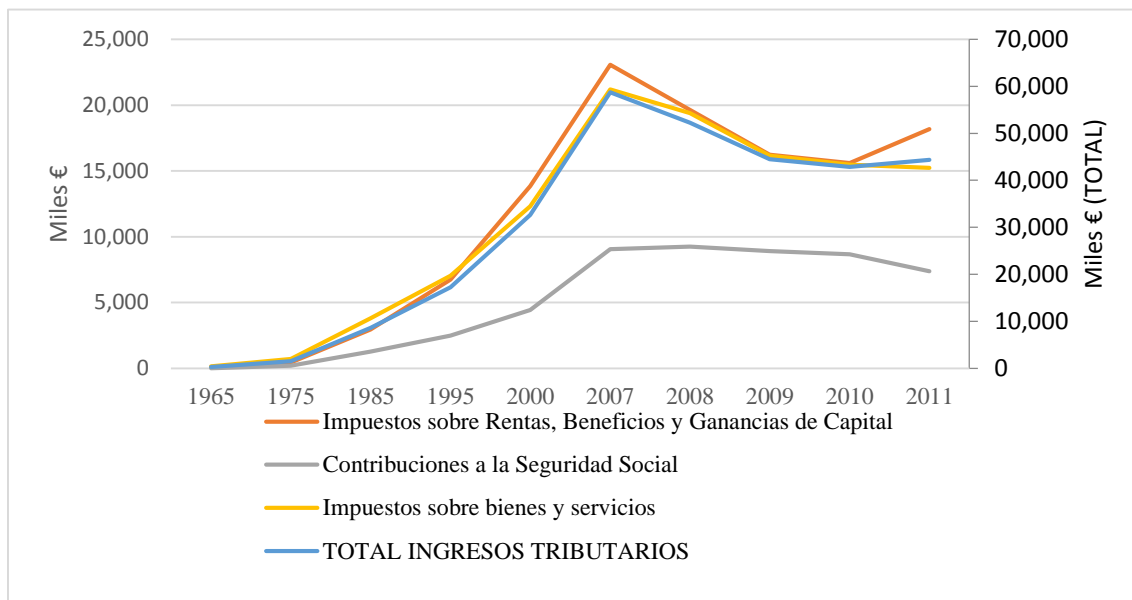
4.2.1. Evolución de la estructura tributaria en Irlanda

El gráfico 4.2, nos permite ver la evolución de los impuestos más importantes en Irlanda en relación con la tributación total. Destaca por lo tanto el impuesto sobre sociedades, incluido en la línea naranja, y el impuesto sobre el valor añadido (partida más relevante en la línea amarilla), marcan la tendencia de la recaudación total al representar casi tres cuartas partes del total. En contraposición, la recaudación por

contribuciones a la seguridad social tuvo una etapa de crecimiento hasta el 2007 pero a partir de ahí se mantuvo constante con tendencia decreciente.

35

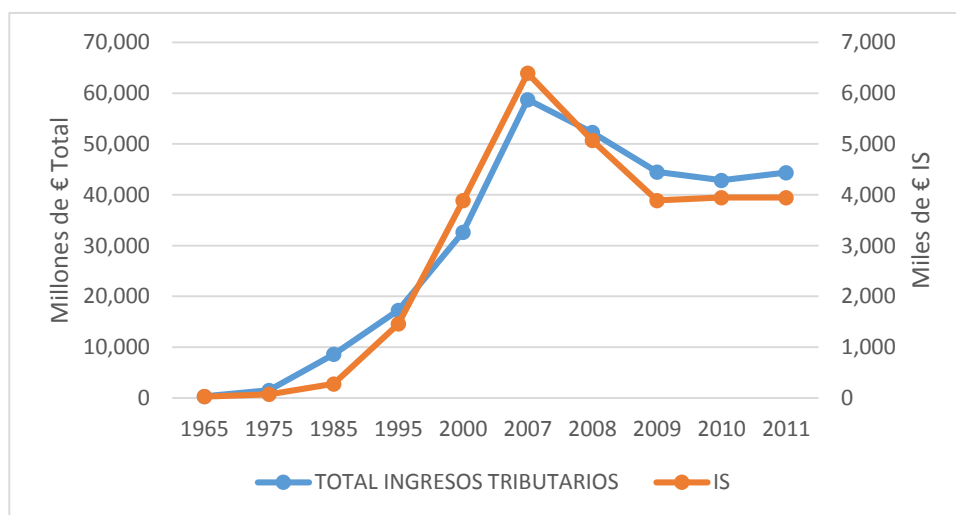
Grafico 4.2. Evolución de la estructura tributaria en Irlanda (1965-2011)



Fuente: Elaboración propia. Datos Handbook 2013.

El siguiente gráfico muestra de manera individual la trayectoria que ha seguido el IS respecto a los ingresos por impuestos totales. Como se puede observar ambos siguen una tendencia similar durante todo el periodo evolucionando en la misma dirección.

Grafico 4.2. Evolución IS respecto al total de ingresos tributarios en Irlanda (1965-2011)



Fuente: Elaboración propia. Datos Handbook 2013.

4.3. ALGUNOS CASOS DESTACADOS

Son muchas las multinacionales que atraídas por estas ventajas fiscales han decidido optar por la creación de sociedades holding en Irlanda con el fin de “evadir impuestos” de una forma legal valiéndose de vacíos fiscales. Como consecuencia están registradas actualmente más de 1000 empresas multinacionales en Irlanda, en conjunto, están empleando alrededor de 285.000 personas, una cifra realmente importante si tenemos en cuenta que Irlanda es un país con apenas cuatro millones y medio de habitantes.

The Irish Times ha publicado una lista anual con las empresas más importantes establecidas en Irlanda, es interesante destacar que de las 10 que encabezan el ranking más del 50% son extranjeras.² La distribución de esas 10 empresas ordenadas sería la siguiente: CRH, Google, Microsoft, DCC, Dell Ireland, Smurfit Kappa, Oracle, Pfizer Global Supply, Appler y Paddy Power. Se citan a continuación algunos casos reales entre los que destacan empresas tan de renombre como son las anteriormente nombradas.

4.3.1. Google

Esta multinacional estadounidense decidió la creación de dos sociedades en Irlanda, Google Ireland Limited y Google Ireland Holding. De ellas solo la primera tiene su sede en Irlanda, mientras que la segunda sitúa su sede en un paraíso fiscal. La primera empresa, Google Ireland Limited es la que soporta los gastos derivados del desarrollo de su actividad y el coste publicitario. Como Irlanda considera que la venta de publicidad es un servicio prestado los ingresos que recibe la empresa por la venta de esa publicidad deberían tributar en Irlanda. Sin embargo, como la fiscalidad irlandesa dictamina que los pagos de cánones y cuotas por el uso y disposición de la propiedad intelectual están exentos del pago de impuestos, la sociedad Google Ireland Limited le paga cánones y cuotas a la sociedad Google Netherlands Holdings BV por el uso de la propiedad intelectual que está registrada allí. Los cuales se transfieren a Google Ireland Holdings, que aunque está situada en Irlanda su sede se ubica en un paraíso fiscal de tal manera que los ingresos recibidos por la multinacional no llegan a pagar prácticamente impuestos en Irlanda, sino que lo hacen en el paraíso fiscal donde son prácticamente inexistentes. Esta

² SÁNCHEZ AV. “Las principales empresas en Irlanda y el impuesto de sociedades.” [Formato digital 19/05/2014] In veritate libertas. <http://www.inveritatelibertas.com/las-principales-empresas-en-irlanda-y-el-impuesto-de-sociedades/> [Consultado el 6/09/2014]

estrategia permite a Google ahorrarse millones de euros mientras que la Hacienda Pública no los percibe.

4.3.2. Microsoft

Otro ejemplo claro es el caso de Microsoft. Esta sociedad ha diseñado un entramado societario con sede en Irlanda que le facilita reduciendo considerablemente el monto de impuesto sobre sociedades que debería pagar tanto en España como en el resto de Europa. Esta empresa con sede en Irlanda es conocida como Microsoft Ireland Operations. Su función consiste en administrar las ventas procedentes de Oriente medio, África y Europa. Gracias al generoso trato con el que la fiscalidad irlandesa contempla los ingresos obtenidos fuera del país, a través de esta filial, Microsoft consigue beneficiarse reduciendo su tributación.³

4.3.2. Apple

Apple sitúa en Irlanda su sede europea bajo el nombre de Apple Sales International pero que no es residente fiscal en Irlanda. Por ello ha sido acusada de utilizar esa red. Mientras que el tipo legal que posee Irlanda como ya se ha señalado es del 12.5%, el tipo efectivo del que disfruta Apple es (como ella misma admitió ante un tribunal estadounidense) del 2%. Esto se debe a diferentes deducciones y acuerdos que la multinacional tiene con el gobierno irlandés desde 1997. Uno de los puntos más relevantes que explican este tipo efectivo son, por ejemplo, que la empresa tiene las patentes y marcas registradas en otros países por lo que la compañía con sede en Irlanda paga una serie de altos cánones por su uso. De esta manera la legislación irlandesa le permite reducirse esos gastos del impuesto anualmente. Por lo que Apple es un ejemplo real de las ya comentadas sociedades holding.⁴

³ ROMERA J. y LORENZO A. "Microsoft tributa en Irlanda las ventas 'online' de software que hace en España" [Formato digital 16/11/2012] El economista. <http://www.eleconomista.es/empresas-finanzas/noticias/4401946/11/12/Microsoft-tributa-en-Irlanda-las-ventas-online-de-software-que-hace-en-Espana-.html#.Kku8tLF2GCsn5hM> [Consultado el 15/09/2014]

⁴ SCHECHNER S. "Así es la estructura fiscal de Apple" [Formato digital 1/10/2014] Expansión <http://www.expansion.com/2014/09/30/empresas/tmt/1412107351.html?a=1f9647f73d935bacb30444d391441bd7&t=1414785395> [Consultado el 5/10/2014]

CAPITULO V: SIMULACIÓN DE LA PROPUESTA BICCIS

5.1. HOMOGENEIZACIÓN IMPOSITIVA A PARTIR DE BICCIS

38

Con esta aplicación práctica se pretende ver los posibles efectos que se llevarían a cabo si se llegara a aplicar la ya comentada base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades. A través de esta simulación se podrá observar en un primer análisis básico y superficial cuales de estos diez países seleccionados se verían perjudicados y cuales beneficiados y por tanto nos ayudará a comprender mejor sus posiciones respecto a la propuesta BICCIS.

Tomando como base de partida los datos iniciales y el estudio realizado por Dominguez Barbero y López Laborda (2008) se ha elaborado una simulación que pretende analizar el impacto de la propuesta de ley BICCIS explicada anteriormente sobre la recaudación por impuesto sobre sociedades en cada país. En esta demostración se estudian los diez países seleccionados al principio y que han sido el objeto de análisis en el Capítulo II. A través de esta simulación se pretende conseguir una visión reducida pero extrapolable a la Unión Europea de las consecuencias que sufriría la recaudación en su conjunto.

5.1.1. Recolección de datos

Aunque los datos de partida se han extraído del estudio realizado por Dominguez Barbero y López Laborda, (2008), debido a la falta de recursos disponibles, para esta simulación se han reducido y simplificado con el objetivo de restar extensión y aportar relevancia a los aspectos más destacados. Todos los datos utilizados pertenecen al año 2006-2007. Finalmente, el estudio reducido se realiza sobre una muestra de 2.624 sociedades. Todas ellas comparten las siguientes características. Pertenecer a algún grupo de empresas, tener un volumen de negocios superior a los diez millones de euros, más de 150 trabajadores y un activo valorado en más de veinte millones de euros. Por falta de datos, el beneficio neto será lo que más adelante se tomará como base imponible y se compone del beneficio de la sociedad aminorado por las pérdidas bajo la hipótesis de que se deducirán proporcionalmente durante cinco años.

5.1.2. Fórmula de reparto

Como ya se ha explicado, lo que se propone es el reparto de la base imponible consolidada a través de unos coeficientes. Estos coeficientes se hallan ponderando los factores “tierra, trabajo y capital” a través de la siguiente fórmula.

$$\left[\frac{1}{m} \frac{Ventas^A}{Ventas_{Grupo}} + \frac{1}{n} \left(\frac{1}{2} \frac{Salarios^A}{Salarios_{Grupo}} + \frac{1}{2} \frac{Empleados^A}{Empleados_{Grupo}} \right) + \frac{1}{o} \frac{Activos^A}{Activos_{Grupo}} \right] \cdot CCCTB \quad \text{donde } \frac{1}{m} + \frac{1}{n} + \frac{1}{o} = 1$$

La Comisión Europea entiende por tanto como factor tierra los activos que posea la sociedad netos de amortizaciones, como factor trabajo considera tanto el número de trabajadores como el coste que derivan y como factor capital las ventas.

De esta manera, la propuesta, a diferencia del método tradicional, tendría en cuenta el lugar donde realmente se han generado esos ingresos, para intentar que tributen a través del país donde se originaron en vez de hacerlo en el país en el que se declaran.

Tabla 4.1. Datos de la muestra 2007 representados en miles de euros

	Sociedades	B° Neto	FACTORES			
			Ventas	N° Trabajadores	Coste	Activos
Alemania	555	119,216,927	1,550,548,989	5,323,618	244,431,022	560,784,987
Austria	43	3,613,102	45,838,339	33,990	1,974,974	11,416,673
Bélgica	162	12,530,108	170,061,432	166,450	14,389,354	38,215,551
España	397	46,976,852	492,988,095	1,007,033	44,276,008	266,190,371
Finlandia	79	7,640,936	99,642,841	240,974	7,364,549	25,343,355
Francia	966	107,456,835	1,475,926,215	4,568,180	180,067,199	493,121,398
Grecia	21	145,773	2,767,432	6,202	0	226,088
Irlanda	20	4,389,325	52,000,803	88,132	3,530,000	19,474,067
Italia	215	44,920,214	356,380,337	618,052	25,381,359	161,232,124
Suecia	166	21,025,055	236,294,227	681,769	24,488,954	66,052,536
Total	2,624	367,915,127	4,482,448,710	12,734,400	545,903,419	1,642,057,150

Fuente: DOMINGUEZ BARBERO, F. y LOPÉZ LABORDA, J. (2008).

A continuación se procede a la determinación de cuáles serán los coeficientes de reparto de la base imponible consolidada a través de la aplicación de la fórmula propuesta por la Comunidad Europea anteriormente comentada sobre los factores arriba recogidos.

Tabla 4.2. Coeficiente de los factores y coeficiente de reparto

	Coef. Ventas	Coef. Coste	Coef. NºTrab.	Coef. Factor trabajo	Coef Activos	COEF. DE REPARTO
Alemania	0.115	0.224	0.209	0.144	0.114	0.373
Austria	0.003	0.002	0.001	0.001	0.002	0.007
Bélgica	0.013	0.013	0.007	0.007	0.008	0.027
España	0.037	0.041	0.040	0.027	0.054	0.117
Finlandia	0.007	0.007	0.009	0.005	0.005	0.018
Francia	0.110	0.165	0.179	0.115	0.100	0.325
Grecia	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
Irlanda	0.004	0.003	0.003	0.002	0.004	0.010
Italia	0.027	0.023	0.024	0.016	0.033	0.075
Suecia	0.018	0.022	0.027	0.016	0.013	0.047
						1.00

Fuente: Elaboración propia.

5.1.3. Efectos de la propuesta BICCIS

En primer lugar, se ha calculado el importe de la recaudación que se obtendría mediante el método que se usa actualmente que consiste en grabar los beneficios de acuerdo al país donde se encuentren. Para ello hemos aplicado el tipo vigente en cada país sobre los beneficios netos. En segundo lugar, se ha procedido al cálculo de la recaudación mediante el reparto de la base imponible común consolidada. Los coeficientes calculados anteriormente nos permiten distribuir el resultado generado de forma consolidada de acuerdo al país donde se ha generado, es decir, en relación a donde se han empleado los recursos necesarios para producirlo. Tras eso, se ha aplicado el tipo vigente en cada país sobre la nueva base.

Como se ve en la tabla 4.3, se han señalado con verde los países cuya recaudación se vería afectada positivamente con la aplicación de la fórmula de reparto y con rojo los Estados que, por el contrario, verían disminuidos sus ingresos. Todo ello suponiendo un número de empresas constante independientemente del método que se use. En términos generales la recaudación global de la Comunidad Europea aumentaría en medio punto porcentual, lo cual es sencillo de explicar dado que la fórmula de reparto se encargaría hasta cierto punto de rebajar la competencia fiscal desleal localizando de nuevo los beneficios obtenidos en su lugar de generación para ser gravados por el tipo correspondiente. Tanto para Alemania como para Francia, de acuerdo a los datos de 2007,

la aplicación de la fórmula de reparto les permitiría recaudar algo más, entorno a un 11% más con respecto al método actual. Probablemente esto se deba a que parte de ese beneficio generado en esos países está deslocalizado hacia otros con menor tributación con el fin de evadir impuestos.

Tabla 4.3. Comparativa entre la recaudación a través del método tradicional y el método BICCIS expresada en miles de €.

	Tipo	Recaudación método		Diferencia	Variación
		Tradicional	BICCIS		
Alemania	29.58%	35,264,367	40,641,644	-5,377,277	13.23%
Austria	25.00%	903,276	623,074	280,201	-44.97%
Bélgica	33.99%	4,258,984	3,373,434	885,550	-26.25%
España	30.00%	14,093,056	12,957,329	1,135,726	-8.77%
Finlandia	20.00%	1,528,187	1,321,313	206,874	-15.66%
Francia	33.33%	35,815,363	39,807,075	-3,991,712	10.03%
Grecia	26.00%	37,901	31,841	6,060	-19.03%
Irlanda	12.50%	548,666	462,256	86,409	-18.69%
Italia	31.40%	14,104,947	8,672,448	5,432,499	-62.64%
Suecia	22.00%	4,625,512	3,834,985	790,527	-20.61%
Total		111,180,258	111,725,401	-545,143	0.49%

Fuente: Elaboración propia.

Si nos fijamos individualmente, contrariamente a los resultados esperados, un 80% de los países estudiados obtendrían resultados más desfavorables que si se continuara con el método actual. Esto nos ayuda a entender porque la opinión mayoritaria se posiciona en contra de la aplicación de esta propuesta. Y tan solo algunos países como es Alemania y Francia, cuyas razones son obvias, se plantean apoyar la propuesta de ley cuando sea un poco más estudiada. Destaca además, la situación que presenta España, siendo de los diez países, la menos afectada, con una variación del 8%. Lo cual, también concuerda con la posición neutra que mostro ante la comisión. Destaca también el caso de Italia, que como se puede observar, la variación en la recaudación al aplicar el método BICCIS se ve reducida en un 60% lo que significa que gran parte de los ingresos que tributa en Italia se produce realmente fuera del país.

5.2. Una aplicación para el caso de España e Irlanda

5.2.1. Propuesta de los escenarios de partida

Mientras que la simulación anterior se basa en datos reales e intenta mostrar la situación en conjunto que derivaría de la aplicación de la propuesta de ley BICCIS, esta

demostración se basa en una hipotética situación que intenta explicar de manera más individual como afectaría esto a un grupo de empresas de forma muy simplificada. Con el fin de conseguir una comparativa clara, se proponen dos escenarios a analizar. Ambos mostrarán tanto la carga fiscal total que debe soportar este grupo de empresas como la carga fiscal que soportará cada empresa individualmente según el país donde se encuentren sus factores de producción. Como el objetivo principal es la comparación entre España e Irlanda sobre el sistema actual y el sistema BICCIS los dos escenarios conllevarán: El primero de ellos que los beneficios se generan en la filial española mientras que tributan en Irlanda. El segundo representará que los beneficios se generan en la filial irlandesa y tributan en España.

Partimos de la hipótesis de que existe un grupo de empresas cuya matriz se sitúa en España o Irlanda, dependiendo del escenario, y que posee tres filiales que operan en diferentes países de la Unión Europea, entre ellos Irlanda, Suecia, Francia y la matriz, España. Mientras que España e Irlanda han sido elegidas como objetivo específico del estudio por ser la situación más cercana que tenemos y la más ventajosa que se ofrece entre los estados miembros respectivamente, Francia y Suecia han sido elegidas como elemento de equidad representando respectivamente uno de los tipos más altos y el tipo medio. Las cifras de los factores como es por ejemplo el coste de trabajadores no se han determinado aleatoriamente sino que son proporcionales según se ha visto su relación con el número de trabajadores a través de los datos reales de la simulación anterior. A continuación, se presentan los datos de beneficio y factores necesarios para la simulación. Debemos tener en cuenta que las cantidades monetarias están medidas en miles de euros.

Tabla 4.4. Beneficio neto y factores de trabajo por filial en miles de €

	Bº Neto	% ventas	FACTORES			
			Ventas	Nº Trabaj.	Coste	Activos
España	100,245	0.4	3,424,991	11,366	522,836	689,547
Suecia	116,924	0.35	2,996,867	5,469	240,636	585,879
Francia	95,600	0.2	1,712,496	2,365	92,235	362,845
Irlanda	356,257	0.05	428,124	830	33,200	258,962
Total	669,026	1	8,562,478	20,030	888,907	1,897,233

Fuente: Elaboración propia.

A partir de los datos anteriores se ha procedido al cálculo de los coeficientes de reparto que más tarde serán usados de acuerdo con la anterior fórmula de reparto. El

procedimiento es similar al utilizado en la demostración anterior, sin embargo, para lograr la comparativa entre la localización en terreno español o irlandés de la empresa haremos un cambio en los factores productivos para el segundo escenario como se explicará más adelante.

5.2.2. Escenario 1: Beneficio en España, tributación en Irlanda

Consideramos aquí que los beneficios se han generado en España pero tributan en Irlanda. En este escenario se parte de que la filial situada en Irlanda tiene, de entre las 4 sociedades, unos beneficios mucho más altos, sin embargo, si nos fijamos en los factores de capital estos son los más bajos. Con ellos se intenta representar que los beneficios que figuran en la filial irlandesa, en realidad, no han sido generados en ese país sino que han sido generados principalmente en España.

Tabla 4.5. Coeficiente de reparto escenario 1

	Coef. Ventas	Coef. Coste	Coef. NºTrab.	Coef. Factor trabajo	Coef Activos	COEFICIENTE DE REPARTO
España	0.133	0.294	0.284	0.193	0.121	0.447
Suecia	0.117	0.135	0.137	0.091	0.103	0.310
Francia	0.067	0.052	0.059	0.037	0.064	0.167
Irlanda	0.017	0.019	0.021	0.013	0.045	0.075

1.00

Fuente: *Elaboración propia.*

Tabla 4.6. Beneficio neto y factores de trabajo por filial en el escenario 1 en miles de €

GRUPO		Recaudación				
Matriz	Filiales	Bº Neto	Tipo %	Tradicional	BICCIS	Diferencia
Irlanda	España	100,245	30.00%	30,074	89,734	-59,660
	Suecia	116,924	22.00%	25,723	45,661	-19,938
	Francia	95,600	33.33%	31,863	37,325	-5,462
	Irlanda	356,257	12.50%	44,532	6,297	38,235
		669,026		132,192	179,017	-46,825
						-35%

Fuente: *Elaboración propia.*

5.2.3. Escenario 2: Beneficio en Irlanda, tributación en España

Para este escenario se han invertido los factores de producción por lo que los más altos pertenecen a Irlanda, mientras que el mayor beneficio tributa en España por tanto a un tipo mayor.

Tabla 4.7. Coeficiente de reparto escenario 2

	Coef. Ventas	Coef. Coste	Coef. NºTrab.	Coef. Factor trabajo	Coef Activos	COEFICIENTE DE REPARTO
Irlanda	0.133	0.294	0.284	0.193	0.121	0.447
Francia	0.117	0.135	0.137	0.091	0.103	0.310
Suecia	0.067	0.052	0.059	0.037	0.064	0.167
España	0.017	0.019	0.021	0.013	0.045	0.075
						1.00

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 4.8. Beneficio neto y factores de trabajo por filial en el escenario 2 en miles de €

GRUPO		Recaudación				
Matriz	Filiales	Bº Neto	Tipo %	Tradicional	BICCIS	Diferencia
España	España	356,257	30.00%	106,877	15,113	91,765
	Suecia	116,924	22.00%	25,723	24,637	1,086
	Francia	95,600	33.33%	31,863	69,176	-37,313
	Irlanda	100,245	12.50%	12,531	37,389	-24,859
		669,026		176,994	146,315	30,679
						17%

Fuente: Elaboración propia.

5.2.4. Análisis de los resultados obtenidos

Tabla 4.9. Comparativa entre la recaudación a través del método tradicional y el método BICCIS en los escenarios 1 y 2.

Recaudación						
Escenario 1				Escenario 2		
Variación	Tradicional	BICCIS		Tradicional	BICCIS	Variación
66%	30,074	89,734	España	106,877	15,113	-86%
44%	25,723	45,661	Suecia	25,723	24,637	-4%
15%	31,863	37,325	Francia	31,863	69,176	117%
-607%	44,532	6,297	Irlanda	12,531	37,389	198%
	132,192	179,017		176,994	146,315	

Fuente: Elaboración propia.

En este cuadro resumen se muestran los resultados finales tras la evaluación de los dos escenarios. Como se puede observar la recaudación de Suecia y Francia en el método tradicional no se ha visto modificada ya que no son objeto de nuestro estudio. Sin embargo, si se ven afectadas cuando modificamos el peso que de los factores productivos tienen respecto a la recaudación.

Si comparamos únicamente el método tradicional entre el escenario 1 y 2 es fácil observar como este método no tiene en cuenta el lugar donde se genera el beneficio sino solamente donde se declara. Esta es la razón por la que se ve que recauda más en el escenario 2 ya que es ahí donde hemos adjudicado el mayor beneficio declarado a España que a su vez posee un tipo alto. Mientras que en el escenario 1 los mayores beneficios se atribuyen a Irlanda pero allí el tipo es inferior, por ello la recaudación en conjunto es inferior. Esto nos indica que los países con un bajo tipo impositivo como es el de Irlanda necesitan que un mayor número de empresas se localicen allí para así poder alcanzar unos niveles de recaudación mayores. Y efectivamente, eso es lo que ocurre actualmente, ya que ese tipo tan pequeño sirve de atractivo para la toma de decisiones de las empresas.

Si nos fijamos ahora únicamente en el escenario 1 vemos como gracias a la BICCIS se consigue disminuir en parte la competencia fiscal desleal que pasa desapercibida con el método tradicional. A través de la BICCIS se aprecian unos ingresos mayores ya que la fórmula de reparto de la base consolidada corrige el desajuste existente debido a que el beneficio que en realidad ha sido producido en su mayoría en España se está declarando en Irlanda. Esto de una manera muy simplificada es lo que ocurre con las sociedades holding que se referenciaban en apartados anteriores. Como se puede observar gracias al coeficiente corrector los ingresos que deberían tributar en España al tipo español son movidos a España y los que verdaderamente deberían hacerlo en Irlanda permanece en Irlanda. Como consecuencia, la recaudación de este último es mínima. Esta es una de las razones por las que Irlanda se posiciona en contra de la instauración de la propuesta BICCIS.

Si nos fijamos ahora en la recaudación total a través del método BICCIS en cada uno de los escenarios, la diferencia visible se debe a que la mayoría de los beneficios se han generado en España pero están tributando en Irlanda, al tener este país un tipo inferior, la recaudación es también inferior en términos unitarios porque como se comentaba antes, Irlanda solventa este problema al atraer a un número mayor de empresas.

Sin lugar a dudas, en la situación actual, el escenario 1 es el más conveniente para las empresas, es decir, preferirán generar beneficios que después declararán en países con laxas cargas fiscales, como es el caso de Irlanda. Mientras que para el Estado de los países donde se han generado esos ingresos, esta situación no es beneficiosa, ya que están perdiendo poder recaudatorio. Sin embargo, en un entorno en el que la BICIS estuviera ya impuesta las preferencias empresariales cambiarían de la misma forma que lo harían las del Estado. Es esta hipotética situación, los Estados tales como el irlandés se verían perjudicados, ya que perderían el atractivo que poseen y con ello gran parte de las empresas instaladas allí.

Estos resultados podrían intensificarse si existiera una aproximación de tipos ya que solo con bases imponibles los resultados son destacables pero limitados, el grueso de la sede efectiva, la prestación de servicios y la carga de trabajo intangible a través del uso de nuevas tecnologías seguirán encontrando incentivos fiscales en su localización en aquellos territorios con tipos más bajos.



CONCLUSIONES

A lo largo de este trabajo hemos abordado una de las cuestiones claras de la Hacienda Pública, la competencia fiscal en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. El contexto europeo y la libre circulación de mercancías y capitales promueven esta conducta competitiva con sus perniciosos efectos sobre la recaudación y la libre asignación de recursos productivos. La importante diferencia en el ámbito fiscal de los países analizados, suponen incentivos para las empresas estableciéndose en aquellos con una legislación más favorable.

El análisis llevado a cabo respecto al impuesto sobre sociedades en España deja entrever que las leyes fiscales que lo rigen deberían ser revisadas, ya que, a pesar de ser uno de los países con los tipos más altos no recauda tanto como cabría esperar. Esta importante disfunción ya se está intentando solventar a través de la reforma fiscal del 2015 que tiene como aspectos principales, unos tipos más bajos, cambios en los deterioros y las amortizaciones y ampliaciones de las deducciones.

Sin embargo, el caso de Irlanda es muy diferente. Posee un sistema de atracción de inversión extranjera basado en un sistema fiscal poco claro con notables incentivos para las empresas como son el bajo tipo impositivo del 12,5% y las deducciones por uso de la propiedad intelectual. La difícil determinación de la procedencia de los beneficios generados a través de un servicio, especialmente si se relaciona con el ámbito tecnológico y de la comunicación, favorecen la instalación de este tipo de empresas en este país para beneficiarse de la tributación Por impuesto sobre sociedades irlandés.

La evidencia de los datos que sustentan nuestro análisis nos permiten ver que no son los países con un tipo impositivo más alto los más beneficiados en términos de recaudación sino que países, como es el caso de Irlanda, con tipos mínimos terminan recaudando lo mismo por el efecto llamada que provocan estos incentivos. De esta forma, a pesar de que el esfuerzo económico se genera fuera de este país, los beneficios acaban tributando en él, lo cual afecta negativamente a la Hacienda Pública de los países donde se generan esos beneficios. En este sentido la propuesta BICCIS de la Comunidad Europea conseguiría un reparto más equitativo de los beneficios disminuyendo estas desigualdades.

Ciertamente, llevar a cabo esta propuesta perjudicaría a algunos países, especialmente a los que basan su atractivo para la inversión extranjera en la baja presión fiscal que ofrecen, ya que supondría, repartir mejor la recaudación teniendo en cuenta el impacto económico de las sociedades y no tanto la sede fiscal. Aun así, el entorno económico armonizado libre de prácticas desleales que se persigue no estaría totalmente alcanzado, sería necesario incidir sobre las tasas impositivas fijando una tasa fija o un mínimo como ocurre con otros impuestos. Con ese escenario que incluiría la armonización de tipos ya no habría ningún incentivo fiscal para el establecimiento de empresas dando lugar a un contexto más neutral en el que la empresa tomaría sus decisiones basándose exclusivamente en factores económicos.

Como se observa en la simulación, España sería uno de los países menos afectados negativamente si finalmente se llevara a cabo la propuesta BICCIS, mientras que en el caso de Irlanda los sistemas de financiación de la Hacienda Pública se resentirían notablemente y la fuga de empresas que tendría lugar debilitaría notablemente el entramado empresarial que actualmente posee.



BIBLIOGRAFIA

AGENCIA TRIBUTARIA (2014) “Informe mensual de recaudación tributaria, julio 2014”

BORRÁS AMBLAR, F. (2014). “Breve comentario del proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades.” *CEF.- Fiscal Impuestos*.

BOULAIS, C. (2006). “La competencia fiscal”, *Seminario Buenos Aires, Estrategias fiscales y cohesión social*.

Companies Registration Office Report 2013: www.cro.ie

CORDÓN EZQUERRO, T. (2007). “Manual de fiscalidad internacional”, *Instituto de Estudios Fiscales*.

DELGADO RIVERO, FJ. (2009) “La Estructura tributaria europea: un estudio comparado” *Crónica tributaria, universidad de Oviedo*.

DOMINGUEZ BARBERO, F. y LOPÉZ LABORDA, J. (2008). “Consolidación y reparto de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades entre los Estados Miembros de la Unión Europea: consecuencias para España.” *Departamento de Economía pública, Universidad de Zaragoza*.

DOMINGUEZ BARRERO, F. y LOPEZ LABORDA, J (2013) “Sistema fiscal español” *Prensa de la Universidad de Zaragoza*.

Ernst & Young (2014) “Corporate income tax” Disponible en www.ey.com/GL/en/Services/Tax/Tax-policy-and-controversy/TPC-Briefing---Corporate-income-tax--CIT--rates

Ernst & Young (2014) “Word wild Corporate Tax Guide 2014” Disponible en [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_corporate_tax_guide_2014/\\$FILE/Worldwide%20Corporate%20Tax%20Guide%202014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_corporate_tax_guide_2014/$FILE/Worldwide%20Corporate%20Tax%20Guide%202014.pdf)

Gobierno de España (2014), “Reforma fiscal” *Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas*

GRIFFITH, R. y KLEMM, A. (2005). “What has been the Tax Competition experience of the last 20 years?”, [Working paper 04/05], *The Institute for Fiscal Studies*.

INE: www.ine.es

JEREZ BARROSO, L. (2008) “El impuesto sobre la renta de sociedades en la unión europea: situación actual y alternativas de reforma” *Universidad de Extremadura*.

KPMG: www.kpmg.com

MÜLLER, A. (2012). “Aportación al debate sobre la Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS). Las posturas de los Estados comunitarios frente a la propuesta de la comisión.” *Universidad Complutense de Madrid*.

NEUMARK, F. (1994). “Principios de la imposición” *Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales*.

OECD (2013), *European Tax Handbook 2013*, OECD Publishing.

OECD (2013), *Revenue Statistics 2013*, OECD Publishing.

POZA CID, R. y PRIETO CUADRADO, MI. (2011). “La Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS).” *XII Concurso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional. Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales*.

PAREDES GÓMEZ, R (2012) “Reflexiones sobre la reforma del impuesto sobre sociedades en tiempos de crisis” *Crónica tributaria. Universidad Complutense de Madrid*.

Revenue, Irish tax and customs: www.revenue.ie

RODRIGUEZ, M. (2011). “Una aproximación crítica a la propuesta de directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS).” *Crónica tributaria: Boletín de actualidad 7/2011*.

ROMERA J. y LORENZO A. “Microsoft tributa en Irlanda las ventas ‘online’ de software que hace en España” [Formato digital 16/11/2012] *El economista* disponible en <http://www.eleconomista.es/empresas-finanzas/noticias/4401946/11/12/Microsoft-tributa-en-Irlanda-las-ventas-online-de-software-que-hace-en-Espana-.html#.Kku8tLF2GCsn5hM> [Consultado el 15/09/2014]

SÁNCHEZ AV. “Las principales empresas en Irlanda y el impuesto de sociedades.” [Formato digital 19/05/2014] *In veritate libertas* disponible en <http://www.inveritatelibertas.com/las-principales-empresas-en-irlanda-y-el-impuesto-de-sociedades/> [Consultado el 6/09/2014]

SANFRUTOS GAMBÍN E. (2005). “Análisis comparativo de los impuestos directos en la Unión Europea y Estados Unidos.” *Instituto de la Empresa Familiar*.

SÉRVULO, J. y GUALDONI F. “Los paraísos fiscales equivalen al cerco” [Formato digital 20/01/2014] *El País* disponible en http://internacional.elpais.com/internacional/2014/01/20/actualidad/1390247817_671326.html [Consultado el 18/09/2014]

SCHECHNER S. “Así es la estructura fiscal de Apple” [Formato digital 1/10/2014] Expansión disponible en <http://www.expansion.com/2014/09/30/empresas/tmt/1412107351.html?a=1f9647f73d935bacb30444d391441bd7&t=1414785395> [Consultado el 5/10/2014]

UE (2012), “Base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICIS)”, *Resolución legislativa del Parlamento Europeo*.

WALLANCE, B (2012). “Consideraciones fiscales. Una guía sobre el impuesto de sociedades mercantiles en Irlanda”

ZÁRATE MARCO, A. (2012). “Fiscalidad de la empresa. Esquemas y supuestos.” *Manual para los grados de Finanzas y Contabilidad y de Marketing e Investigación de Mercados*.

(Abril 2012) “Guía útil para el establecimiento en Irlanda” *Oficina económica y comercial de España. Embajada de España*.



ANEXOS

I. CÓDIGO DE CONDUCTA

52

Las normas de este código se establecieron en 1997 por el Consejo ECOFIN. Este código recogía principalmente las características que debía cumplir las diferentes medidas adoptadas para considerarse como posibles candidatas a análisis por ser inapropiadas. Los principales criterios a considerar se exponen a continuación:

1. Revisar si el tipo de gravamen aplicado era inferior que el exigido con carácter general.
2. Si as ventajas ofrecidas se mantienen fuera de la economía del país, no influyendo en la base nacional.
3. Si las ventajas fiscales se aplicaban solo a no residentes, o solo a las rentas derivadas de actividades realizadas con no residentes.
4. Si las ventajas se otorgaban incluso sin indicios de actividad real o presencia económica.
5. Si las normas para determinar los beneficios no se ajustan a las normas internacionales sobre precios de transferencia.
6. La falta de transparencia referente a la fiscalidad.



II. PRINCIPALES GASTOS DEDUCIBLES POR PAISES

PAÍS	GASTOS	
	DEDUCIBLES	NO DEDUCIBLES
Alemania	<ul style="list-style-type: none"> - Intereses y cánones. - Sueldos de los gerentes a menos que se considere una distribución de Bs° oculta. - Donaciones para actividades sin ánimo de lucro son deducibles hasta un 20%. - La mitad de los honorarios del consejo. 	<ul style="list-style-type: none"> - Pagos de dividendos. - Gastos provenientes de ingresos exentos.
Austria	<ul style="list-style-type: none"> - Los gastos devengados al obtener, asegurar y mantener la renta gravable. - Salario de los empleados. - Los intereses de los préstamos y otras deudas con terceras personas conectadas económicamente con algún tipo de renta. - Los intereses pagados a los accionistas - Intereses y cánones 	<ul style="list-style-type: none"> - Dividendos y otras distribuciones de beneficios. - Intereses derivados de rentas exentas. - La mitad del salario percibido por los gerentes.
Bélgica	<ul style="list-style-type: none"> - Todos los gastos incurridos en el ejercicio para la obtención del beneficio. - Intereses de préstamos. - Alquileres. - Mantenimiento. - Cánones. - Salarios y seguridad social. 	<ul style="list-style-type: none"> - Las tasas directas belgas (Como el IS.) - Sanciones. - 31% De los gastos en dietas. - 50% De los gastos en entretenimiento. - Las pérdidas de capital derivadas de acciones.
España	<ul style="list-style-type: none"> - Todos los gastos relacionados con la actividad. 	<ul style="list-style-type: none"> - Dividendos y distribuciones de capital similares. - El propio impuesto. - Sanciones y multas.
Finlandia	<ul style="list-style-type: none"> - Todos los gastos incurridos en la obtención o conservación de la renta gravada. - Salarios, seguridad social y otros cargos relacionados. - Donaciones de caridad a universidades u otras instituciones de alta enseñanza. La deducción estará entre 850€ y 250.000€. - Solo el 50% de los gastos en entretenimiento. - Los impuestos indirectos (como el impuesto de transferencia) se capitalizan y deducen como parte del coste de adquisición de materiales y servicios. - Desde el 1 enero del 2014, los intereses en préstamos pero con restricciones. 	<ul style="list-style-type: none"> - El propio impuesto.
Francia	<ul style="list-style-type: none"> - En general los gastos derivados del desarrollo de la actividad. - Salarios, seguridad social, pagos de seguros etc aunque sujetos a ciertas limitaciones. - Cargas financieras. 	<ul style="list-style-type: none"> - Los gastos relacionados con rentas exentas. - Gastos de lujo y entretenimiento. - Las sanciones.

	<ul style="list-style-type: none"> - Deudas comerciales siempre que la empresa se encuentre en dificultades financieras. - Desde el 2014 el 75% de los intereses derivados de gastos. - El propio impuesto, la sobretasa temporal, y las cargas sociales y otros impuestos relacionados con la actividad de la sociedad. 	
Grecia	<ul style="list-style-type: none"> - Todo gasto debido al proceso de obtención de renta siempre que esté debidamente probado en los libros contables será deducible. - Cánones y cuotas por patentes, derechos de uso de propiedad intelectual, licencias etc siempre que se paguen a empresas residentes. Si se pagan a empresas no residentes existirán algunas restricciones. - Intereses de préstamos y otros créditos. - Gastos relacionados con el empleo como salarios y otras remuneraciones, seguridad social, seguros, el 50% de los gastos en internet o móviles, dietas, pagos de guarderías. - Gastos en publicidad, organización de congresos y seminarios para los clientes y hospedaje para clientes. - Gastos por poseer o alquilar vehículos son deducibles entre un 70% o un 35% dependiendo de la cilindrada. - Gastos incurridos en I+D 	<ul style="list-style-type: none"> - El propio impuesto en sí. - Ciertas tasas y sanciones. - El impuesto sobre las ganancias de capital - Seguridad social. - Impuesto estatal de bienes raíces. - Cuando una empresa posee rentas gravadas y exentas una parte proporcional de los gastos se entienden derivados de los ingresos exentos por lo que serán no deducibles.
Irlanda	<ul style="list-style-type: none"> - Todos los gastos relacionados con la actividad de la empresa. - Gastos de capital solo será deducible en los casos que lo permita la ley. - El coste de registrar una patente o ciertos gastos de adquisición de Know-how. - Los gastos en investigaciones científicas siempre que sean aprobados por el ministro de hacienda o las universidades irlandesas. - Intereses y cánones en general. 	<ul style="list-style-type: none"> - Dividendos. - Intereses derivados del retraso en el pago del impuesto. - Gastos en entretenimiento y regalos.
Italia	<ul style="list-style-type: none"> - En general todos los costes derivados de la obtención de ingresos hasta un importe máximo equivalente al 30% del EBIDTA, en caso de superar ese importe serán deducidos en años posteriores. - Cánones. - La mayoría de impuestos indirectos como el IVA. 	<ul style="list-style-type: none"> - Pago de intereses, en general. - Contribuciones a la seguridad social. - Pagos de dividendos.
Suecia	<ul style="list-style-type: none"> - Todos los gastos para la obtención de ingresos. - Sueldos y salarios, contribuciones a la SS, pensiones. - Gastos en I+D. - Intereses en general. - Pérdidas. - Impuestos indirectos. 	<ul style="list-style-type: none"> - Sobornos y otros pagos ilícitos. - Gastos de entretenimiento. - Impuestos directos. - Dividendos. - Sueldos y seguridad social. - Intereses derivados de algunos préstamos.

Fuente: Elaboración propia. Datos European Tax Handbook 2013

III. RECAUDACIÓN POR IS POR CCAA Jul 2013 y Jul 2014 en miles de €

55

	JULIO 2013	JULIO 2014
Andalucía	48,991	64,440
Aragón	17,404	12,791
Asturias	9,459	14,477
Baleares	19,670	16,877
canarias	16,562	16,669
Cantabria	16,687	12,481
Castilla La Mancha	12,479	10,958
Castilla y León	20,416	15,595
Cataluña	141,628	120,711
Extremadura	4,570	4,933
Galicia	21,053	23,133
La Rioja	3,144	5,375
Madrid	504,750	158,672
Murcia	10,541	16,153
Navarra	692	215
País vasco	223,767	11,699
Valencia	49,066	42,335
Total	1,120,879	547,514

Fuente: Elaboración propia. Datos de la AEAT.

